Supplemento straordinario alla «Gazzetta Ufficiale» n. 305 del 5 novembre 1982

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo I

DELLA REPUBBLICA ITALIANA

PARTE PRIMA | **Roma - Venerdì, 5 novembre 1982** | SI PUBBLICA NEL POMERIGGIO DI TUTTI I GIORNI MENO I FESTIVI

DIREZIONE E REDAZIONE PRESSO IL MINISTERO DI GRAZIA E GIUSTIZIA - UFFICIO PUBBLICAZIONE DELLE LEGGI E DECRETI - CENTRALINO 65101
AMMINISTRAZIONE PRESSO L'ISTITUTO POLIGRAFICO E ZECCA DELLO STATO - LIBRERIA DELLO STATO - PIAZZA G. VERDI, 10 - 00100 ROMA - CENTRALINO 85081

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 15 ottobre 1982, n. **41.**

Legge 7 agosto 1982, n. 516, di conversione del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria.

SOMMARIO

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 15 ottobre 1982, n. 41: *Legge 7 agosto 1982, n. 516, di conversione del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria* .... *Pag.* 5

Premessa .... » 6

Parte prima

IMPOSIZIONE DIRETTA

Definizione agevolata delle pendenze tributarie relative alle vigenti imposte sui redditi

Capitolo I. — *Ambito e modalità di applicazione della normativa:*
1 - Soggetti ammessi a presentare dichiarazioni integrative .... *Pag.* 9
2 - Rapporti tributari pendenti oggetto di dichiarazione integrativa .... » 11
3 - Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni integrative .... » 13
4 - Contenuto delle dichiarazioni integrative .... » 14
5 - Modalità di integrazione .... » 15
6 - Effetti delle dichiarazioni integrative .... » 16

Capitolo II. — *Dichiarazione integrativa senza definizione automatica:*
7 - Contenuto .... » 17
8 - Effetti .... » 18
a) caso di integrazione semplice in presenza di avviso di accertamento già notificato .... » 18
b) caso di integrazione semplice in assenza di avviso di accertamento .... » 19
9 - Dichiarazioni integrative dei soggetti che esercitano l'attività di allevamento di bestiame .... » 21
10 - Dichiarazione integrativa dei soggetti possessori di reddito d'impresa .... » 21
11 - Effetti della dichiarazione integrativa analitica sui periodi d'imposta successivi .... » 22
12 - Effetti della dichiarazione integrativa analitica sulle scritture contabili .... » 22

Capitolo III. — *Dichiarazione integrativa con definizione automatica nei casi in cui sia stato notificato avviso di accertamento:*
13 - Contenuto .... » 24
14 - Effetti .... » 25
15 - Particolari casi di definizione automatica (dichiarazione in perdita, dichiarazione con redditi esenti, ecc.) .... » 26

Capitolo IV. — *Dichiarazione integrativa con definizione automatica nei casi in cui non sia stato notificato avviso di accertamento:*
16 - Contenuto .... » 27
a) persone fisiche .... » 27
b) società di persone .... » 29
c) persone giuridiche .... » 29
17 - Effetti .... » 30
18 - Particolari casi di definizione automatica ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (società di capitali ed enti equiparati, in perdita o in pareggio) .... » 30

Capitolo V. — *Riscossioni mediante versamento delle imposte risultanti dalle dichiarazioni integrative:*
19 - Riscossione mediante versamento diretto .... » 32
20 - Riscossione mediante iscrizione a ruolo .... » 35

Capitolo VI. — *Definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti relative alle imposte dirette abolite per effetto della riforma tributaria:*
21 - Ambito di applicazione .... » 36
22 - Soggetti ammessi a usufruire della agevolazione .... » 37
23 - Effetti .... » 37
24 - Adempimenti degli Uffici delle imposte .... » 38

Parte seconda

IMPOSIZIONE INDIRETTA

Capitolo I. — *Imposta sul valore aggiunto:*
25 - Dichiarazione integrativa (art. 25) .... Pag. 41
26 - Estinzione delle controversie relative ad accertamenti notificati (art. 26) .... » 42
27 - Ammissibilità di accertamenti successivi alla presentazione della dichiarazione integrativa (art. 27) .... » 44
28 - Definizione automatica (art. 28) .... » 46
29 - Inapplicabilità delle sanzioni amministrative (art. 29) .... » 49
30 - Contenuto e modalità di presentazione delle dichiarazioni integrative (art. 30) .... » 51

Capitolo II. — *Altre tasse e imposte indirette:*
31 - Imposte di registro, successione e donazione, ipotecaria e catastale .... » 53
32 - Imposta di bollo - Tassa sui contratti di borsa - Imposta sulle assicurazioni .... » 57
33 - Tassa di circolazione .... » 57
34 - Tasse sulle concessioni governative .... » 57
35 - Radiodiffusioni .... » 58
36 - Imposta sugli spettacoli .... » 58
37 - Imposta sull'incremento di valore degli immobili .... » 58
38 - Modalità di imputazione delle riscossioni .... » 61

CIRCOLARI

MINISTERO DELLE FINANZE

CIRCOLARE 15 ottobre 1982, n. 41.

Legge 7 agosto 1982, n. 516, di conversione del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria.

Alle intendenze di finanza

Agli ispettorati compartimentali delle imposte dirette

Agli ispettorati compartimentali delle tasse e delle II.II. sugli affari

Agli uffici distrettuali delle imposte dirette

Agli uffici I.V.A.

Agli uffici del registro

Alle conservatorie dei registri immobiliari

e, p. c.:

Alle direzioni generali

Al servizio centrale degli ispettori tributari

Al comando generale della Guardia di finanza

PREMESSA

Il decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni nella legge 7 agosto 1982, n. 516 il cui testo coordinato con la citata legge di conversione è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 226 del 18 agosto 1982, reca, nel titolo primo, norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi (IRPEF, IRPEG, ILOR, ritenute alla fonte) e di imposta sul valore aggiunto (IVA) ed ha dato una più precisa e puntuale definizione dei reati (delitti e contravvenzioni) in cui detta evasione si concretizza, comminando adeguate e severe sanzioni, che vanno dalla ammenda e dalla multa all'arresto e alla reclusione (fino a cinque anni per i delitti più gravi) e stabilendo che l'azione penale ha corso immediatamente dopo la constatazione del reato di evasione, prima ancora che si renda definitivo l'accertamento delle imposte dovute.

Le nuove norme penali hanno effetto dal 1° gennaio 1983 e pertanto da tale data, già con riferimento alle imposte sui redditi e all'IVA relative al 1982 e da dichiararsi nel maggio e nel marzo del 1983, i contribuenti, per evitare i rigori del nuovo sistema punitivo, dovranno tenere un comportamento fiscale più veritiero rispetto a quello dei primi anni di applicazione della riforma tributaria, soprattutto nell'area delle attività diverse da quelle di lavoro dipendente, quali quelle professionali, commerciali e imprenditoriali.

Nei contribuenti sarebbe potuto insorgere il timore che i necessari più corretti comportamenti fiscali e le veritiere dichiarazioni dei redditi e dei volumi di affari effettivamente conseguiti e realizzati avrebbero potuto costituire una indiretta confessione delle evasioni commesse negli anni precedenti il 1983 ed in tal senso essere interpretate ed utilizzate dagli uffici dell'Amministrazione fiscale.

Per rimuovere tali inconvenienti ed i relativi condizionamenti psicologici, che avrebbero potuto indurre i contribuenti a persistere nella precedente condotta antifiscale, andando incontro alle nuove pesanti sanzioni penali, nel titolo secondo del decreto legge n. 429, così come risulta dalla legge di conversione n. 516, sono previste specifiche e dettagliate procedure che consentono ai contribuenti, attraverso la presentazione di dichiarazioni integrative e di istanze di definizione, di pagare le imposte evase per gli anni dal 1974 al 1981, con l'abbuono dei relativi onerosi interessi, con il condono di tutte le sanzioni amministrative (pene pecuniarie, soprattasse, ecc.) e con amnistia dei commessi reati tributari.

In sostanza, le nuove disposizioni di legge costituiscono per i contribuenti un'occasione, vantaggiosa ed irripetibile, per sanare e sistemare tutte le pendenze tributarie degli anni passati ed instaurare per l'avvenire con il fisco un rapporto leale e corretto, quale i precetti della nostra Costituzione e la solidarietà nazionale impongono a tutti i cittadini.

Con la presente circolare - redatta congiuntamente dalle Direzioni Generali interessate - vengono dettagliatamente illustrati in relazione alle varie situazioni tributarie, i diversi sistemi di definizione agevolata previsti dal provvedimento con le relative modalità di pagamento dell'imposta dovuta a seguito della presentazione della dichiarazione integrativa.

Gli uffici dell'Amministrazione finanziaria ai quali è diretta la circolare vorranno dare la massima divulgazione alle istruzioni in essa contenute e formulare richieste di eventuali ulteriori istruzioni direttamente alle singole Direzioni Generali interessate.

Gli Ispettorati compartimentali e le Intendenze di finanza accuseranno ricevuta della circolare stessa al Ministero e gli uffici imposte, IVA, registro e successioni alle rispettive Intendenze.

Per comodità di consultazione si riproduce in allegato il testo coordinato del decreto-legge n. 429 e quello del decreto del Presidente della Repubblica 9 agosto 1982, n. 525, recante concessione di amnistia per i reati tributari.

PARTE PRIMA

IMPOSIZIONE DIRETTA

DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE PENDENZE TRIBUTARIE RELATIVE ALLE VIGENTI IMPOSTE SUI REDDITI

CAPITOLO I

Ambito e modalità di applicazione della normativa.

1 - *Soggetti ammessi a presentare dichiarazioni integrative.*

L'art. 14, primo comma, del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516, stabilisce che, agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), dell'imposta locale sui redditi (ILOR) e delle relative addizionali, dovute per i periodi d'imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione annuale è scaduto anteriormente al 1° agosto 1982, i contribuenti sono ammessi a presentare dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse e per rettificare in aumento quelle già presentate, ancorchè con ritardo superiore ad un mese.

La presentazione delle dichiarazioni integrative non è consentita, sempre a norma del primo comma dell'art. 14, nel caso in cui, in riferimento ad un determinato periodo d'imposta, sia intervenuto accertamento definitivo ai fini delle imposte sopra indicate.

La facoltà di presentare dichiarazioni integrative spetta, ai sensi dell'art. 14 sopra citato, a tutti i soggetti passivi d'imposta, siano essi persone fisiche, società di persone, associazioni tra artisti e professionisti, società di capitali, enti ed altri soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

La facoltà di presentare dichiarazioni integrative non è invece riconosciuta per i rapporti tributari concernenti l'obbligo della presentazione della dichiarazione, in qualità di sostituti d'imposta, dei redditi soggetti a ritenuta alla fonte.

Tale esclusione, che non è espressamente sancita dal decreto-legge n. 429, discende in modo indubbio, dalla constatazione che la legge stessa, quando ha inteso estendere l'applicabilità delle disposizioni in essa contenute anche ai sostitui d'imposta, li ha espressamente menzionati, come è avvenuto negli articoli 23 e 24.

Nell'art. 23 l'inapplicabilità delle sanzioni amministrative di cui all'art. 92 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, è stata, infatti, esplicitamente prevista anche per i sostituti d'imposta che, entro il 30 settembre 1982, abbiano provveduto al pagamento delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate anteriormente al 14 luglio 1982, per le quali il termine di versamento è scaduto anteriormente a tale data.

Parimenti, il successivo art. 24 ha previsto che le controversie ancora pendenti, relative alle imposte dirette abolite per effetto della riforma tributaria, possono essere definite per un imponibile pari ai due terzi di quello accertato dall'Ufficio su richiesta del contribuente "o del sostituto d'imposta": riferimento, quest'ultimo, espressamente inserito nel primo comma del detto articolo 24 in sede di conversione in legge del decreto legge n. 429 e che, invece, non è contenuto nel primo comma del precedente art. 14, ove sono menzionati soltanto "i contribuenti" delle nuove imposte sul reddito.

L'art. 33, primo comma, dello stesso decreto-legge n. 429 ha espressamente estesa la facoltà di presentare le dichiarazioni integrative a particolari soggetti, quali il curatore del fallimento, il commissario liquidatore ed il commissario dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Tale norma è stata dettata in considerazione del fatto che i contribuenti nei cui confronti è in corso una procedura fallimentare, di liquidazione coatta amministrativa ovvero di amministrazione straordinaria di cui al decreto-legge 30 gennaio 1979, n. 26, convertito nella legge 3 aprile 1979, n. 95, e successive modificazioni, hanno perso la capacità di amministrare e di disporre dei propri beni e il potere di amministrazione è passato ai soggetti menzionati nel primo comma dell'art. 33.

Questi ultimi soggetti possono però esercitare la facoltà di presentazione della dichiarazione integrativa soltanto se, conformemente a quanto previsto nello stesso art. 33 del decreto-legge n. 429 e secondo le norme che regolano ciascuna procedura concorsuale: a) abbiano acquisito il parere del comitato dei creditori in caso di fallimento e del comitato di sorveglianza in caso di liquidazione coatta amministrativa e di amministrazione straordinaria delle grande imprese in crisi; b) abbiano ottenuto l'autorizzazione del giudice delegato nella ipotesi di fallimento e quella dell'autorità amministrativa che vigila sulla liquidazione nelle altre due ipotesi.

Il curatore, o il commissario liquidatore o dell'amministrazione straordinaria, ha la facoltà di presentare dichiarazioni integrative sia per i periodi d'imposta anteriori all'instaurarsi della procedura concorsuale, sia

per quelli per i quali egli stesso aveva l'obbligo, ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, di presentare la dichiarazione dei redditi.

Nel caso in cui il curatore, ovvero il commissario liquidatore o dell'amministrazione straordinaria, eserciti la facoltà di cui all'art. 14 del decreto-legge 429, lo stesso, ai sensi del secondo comma dell'art. 33, deve provvedere al pagamento delle somme dovute a seguito delle dichiarazioni, entro i termini e con le modalità stabilite nella legge.

I soggetti di cui sopra devono ovviamente utilizzare per il pagamento le somme che risultino disponibili in base al piano di riparto, parziale o finale, reso esecutivo dal giudice delegato o approvato dall'autorità di vigilanza, tenendo conto che il debito in questione va equiparato a quelli previsti dall'art. 111 primo comma, n. 1, delle disposizioni sulla disciplina del fallimento, approvata con regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ai fini dell'ordine preferenziale di distribuzione delle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo.

L'art. 7, primo comma, del decreto del Ministro delle Finanze del 28 settembre 1982 (pubblicato sul supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 270 del 30 settembre 1982), con il quale sono state stabilite le modalità per l'attuazione delle norme contenute nel decreto-legge n. 429, ha disposto che gli eredi delle persone fisiche decedute nel periodo che va dal 31 luglio al 30 novembre 1982 possono presentare entro il 30 maggio 1983 la dichiarazione integrativa con riguardo alle imposte dovute dal dante causa.

Ciò in applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 65 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale stabilisce, tra l'altro, nel terzo comma, che tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro 4 mesi da essa sono prorogati di 6 mesi in favore degli eredi.

Se, viceversa, il dante causa è deceduto anteriormente al 31 luglio gli eredi possono presentare la dichiarazione integrativa nel periodo che va dal 10 al 30 novembre 1982, così come stabilito, per la generalità dei contribuenti, nel secondo comma dell'art. 14 del decreto-legge.

La proroga a favore degli eredi del termine della presentazione della dichiarazione integrativa comporta, naturalmente, un conseguente slittamento in avanti dei termini entro i quali gli eredi stessi devono effettuare il versamento diretto delle somme dovute, secondo le disposizioni contenute nel secondo e terzo comma dello stesso art. 7 del decreto ministeriale sopra menzionato, che formeranno oggetto di specifica trattazione nel capitolo riguardante le modalità di riscossione delle imposte risultanti dalle dichiarazioni integrative.

In caso di liquidazione di società o enti soggetti alla imposta sul reddito delle persone giuridiche e di società di cui all'art. 5 del citato D.P.R. n. 600 del 1973 la facoltà di presentare dichiarazione integrativa spetta al liquidatore o, in mancanza, al rappresentante legale, al quale è attribuita l'amministrazione del patrimonio ai fini della definizione delle pendenze esistenti e della attribuzione dei beni residuati.

I liquidatori possono presentare dichiarazioni integrative agli effetti delle imposte dovute sia per i periodi d'imposta anteriori che per quelli successivi alla data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione.

Per quanto riguarda le società fuse o incorporate l'art. 14, seconda parte del secondo comma, prevede che ai fini della definizione agevolata delle loro pendenze tributarie le dichiarazioni integrative devono essere presentate dalle società risultanti dalla fusione o incorporazione.

Ciò in quanto la società incorporante ovvero la nuova società subentra in tutti i diritti e in tutti gli obblighi della società incorporata ovvero delle società preesistenti, realizzandosi una successione a titolo universale della società incorporante o che risulta dalla fusione nel patrimonio delle società incorporate.

Analogamente, nel caso di trasformazione di una società in un'altra di tipo diverso la facoltà di presentare la dichiarazione integrativa, relativa a periodi d'imposta precedenti la trasformazione stessa, spetta alla società trasformata.

L'art. 15, terzo e quarto comma, detta norme particolari in ordine all'efficacia delle dichiarazioni integrative presentate da determinate categorie di contribuenti, quali le persone fisiche coniugate, le società o associazioni di cui all'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, ed i loro soci o associati, i titolari di imprese familiari ed i collaboratori familiari.

Ai sensi del terzo comma dell'art. 15, i coniugi devono presentare la dichiarazione integrativa separatamente, ognuno per i redditi dallo stesso posseduti: ciò sia in riferimento agli anni 1974 e 1975 per i quali avevano presentato la dichiarazione secondo le norme allora vigenti, che prevedevano il cumulo dei redditi, sia in riferimento agli anni 1976 e successivi, per i quali potevano presentare dichiarazioni separate oppure congiunte.

Per espressa statuizione di legge, la dichiarazione integrativa presentata da un coniuge non esplica alcun effetto nei confronti dell'altro coniuge.

L'art. 15, quarto comma, ha riconosciuto inoltre autonoma efficacia alle dichiarazioni integrative dei soggetti ai quali sono imputati pro-quota i redditi delle società o associazioni di cui all'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, delle imprese familiari e delle aziende gestite in comunione fra i coniugi rispetto alle dichiarazioni integrative presentate dalla società o associazione, dal titolare dell'impresa familiare e dall'altro coniuge.

Infatti, i primi possono presentare dichiarazioni integrative indipendentemente dalla presentazione di analoghe dichiarazioni da parte delle società od associazioni, del titolare dell'impresa familiare o dell'altro coniuge. D'altra parte, nel caso in cui questi ultimi soggetti abbiano presentato proprie dichiarazioni integrative, le stesse esplicano efficacia solo nei loro confronti. Non sono perciò applicabili alle dichiarazioni integrative dei soggetti medesimi le disposizioni degli artt. 6, primo comma, e 40, secondo comma, del D.P.R. n. 600, con riguardo alle dichiarazioni dei redditi delle società o associazioni di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 597, disposizioni in base alle quali la dichiarazione della società o associazione esplica i suoi effetti anche in riferimento alle imposte personali dovute dai soci o associati e alla rettifica di detta dichiarazione si procede con unico atto ai fini dell'ILOR dovuta dalla società o associazione e ai fini dell'imposta personale dovuta dai soci o associati.

Di conseguenza, qualora i soggetti cui sono imputati pro-quota i redditi delle società o associazioni di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 597, delle imprese familiari e delle aziende gestite in comunione tra coniugi non si avvalgano della facoltà di presentare dichiarazioni integrative, ovvero le presentino, ma senza richiedere la definizione automatica delle imposte di loro spettanza, ovvero delle controversie pendenti e relative alle stesse, si verificheranno nei loro confronti le seguenti conseguenze:

a - le controversie ancora pendenti che li riguardano proseguiranno, ovvero nel caso in cui gli stessi presentino dichiarazioni integrative che non comportano l'estinzione delle controversie queste proseguiranno limitatamente alla differenza tra l'imponibile accertato e quello risultante dalla dichiarazione integrativa;

b - per i periodi d'imposta relativamente ai quali non è stato notificato avviso di accertamento in rettifica o d'ufficio, gli Uffici potranno effettuare accertamenti sulla base dei dati e delle notizie in loro possesso, senza poter annettere automatica efficacia alle dichiarazioni integrative della società o associazione, del titolare dell'impresa familiare o dell'altro coniuge.

2 - *Rapporti tributari pendenti oggetto di dichiarazione integrativa.*

I soggetti indicati nel paragrafo precedente possono esercitare la facoltà di presentare dichiarazioni integrative agli effetti dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'ILOR e delle relative addizionali, nonchè per i redditi soggetti a tassazione separata ai fini dell'IRPEF, secondo le modalità che formeranno oggetto di distinta trattazione nei successivi paragrafi.

A tale riguardo occorre precisare che, di regola, i contribuenti titolari di redditi assoggettabili sia alle imposte personali sia all'ILOR possono presentare la dichiarazione integrativa in riferimento anche ad una soltanto di dette imposte. L'onere di richiedere la definizione agevolata delle pendenze tributarie relativamente a tutte le imposte sul reddito è infatti posto dagli articoli 19, secondo comma, e 16 del decreto-legge n. 429 a carico soltanto di quei contribuenti che intendono richiedere la definizione automatica delle imposte nel caso in cui non sia stato notificato avviso di accertamento, ovvero,in caso di notifica, l'estinsione della relativa controversia.

Le richieste di definizione possono riguardare tutti i redditi posseduti oggetto d'imposizione, siano essi soggetti a tassazione ordinaria ovvero a tassazione separata. Per quanto riguarda questi ultimi redditi va però ricordato che, ai sensi dell'articolo 19, settimo comma, le imposte per essi dovute non possono essere definite per definizione automatica.

Le imposte sopra menzionate ai cui effetti, i contribuenti, semprechè non sia intervenuto accertamento definitivo, sono ammessi a presentare dichiarazioni integrative sono, ai sensi del primo comma dell'art. 14, quelle dovute per i periodi d'imposta relativamente ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione annuale è scaduto anteriormente al 1° agosto 1982. Lo stesso comma precisa altresí che per periodo d'imposta s'intende l'anno solare o il diverso periodo di tempo in relazione al quale è stata o avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione.

A tale riguardo va chiarito che, stante il preciso ed inequivocabile teno-

re letterale della disposizione sopra richiamata, le norme agevolative in esame non possono trovare applicazione ai periodi d'imposta per i quali il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi è scaduto dopo il 31 luglio 1982, anche se la dichiarazione stessa sia stata presentata anteriormente a tale data.

Rientrano quindi nell'ambito di applicazione del decreto-legge n. 429 tutti i periodi d'imposta ricompresi a partire da quello che ha avuto inizio dal 1° gennaio 1974 (compresa, per i soggetti il cui esercizio non coincide con l'anno solare, la frazione dell'esercizio 1973 - 1974 successiva al 1° gennaio 1974 che costituisce autonomo periodo d'imposta ai sensi del combinato disposto degli articoli 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 e 71 del già citato D.P.R. n. 600) fino a quello:

- terminato alla data del 31 dicembre 1981, se trattasi di persone fisiche o società o associazioni di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 597, le quali sono tenute a presentare la dichiarazione dei redditi tra il 1° e il 31 maggio di ogni anno;
- terminato entro la data del 31 marzo 1982, se trattasi di soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche non tenuti all'approvazione del bilancio, o del rendiconto, i quali devono presentare la dichiarazione dei redditi entro quattro mesi dalla fine del periodo d'imposta;
- per il quale è scaduto entro il 31 luglio 1982 il termine di un mese dall'approvazione del bilancio o del rendiconto, ovvero dalla scadenza del termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo per detta approvazione qualora quest'ultima non sia intervenuta entro la menzionata scadenza, se trattasi di soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche tenuti all'approvazione del bilancio o del rendiconto, i quali devono presentare la dichiarazione dei redditi entro il predetto termine di un mese;
- per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi è scaduto, ai sensi degli articoli 10 e 11 del D.P.R. n. 600, entro il 31 luglio 1982, nel caso di periodi d'imposta inferiori all'anno solare a causa di liquidazione, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, trasformazione e fusione.

Il primo comma dell'art. 14 stabilisce altresí che è possibile presentare dichiarazioni integrative agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali dovuti per i periodi di imposta sopra menzionati in relazione ai quali non è intervenuto accertamento definitivo.

L'accertamento notificato dal competente Ufficio delle imposte è definitivo quando contro di esso non è stato presentato, nel termine di 60 giorni da quello di notifica, valido ricorso alla Commissione tributaria di 1° grado o, se il ricorso è stato tempestivamente e validamente presentato, quando il procedimento contenzioso si è chiuso con decisione o sentenza passata in giudicato (definitiva).

Deve parimenti ritenersi definitivo agli effetti del decreto-legge n. 429, l'accertamento che sia stato impugnato dal contribuente soltanto in relazione alla irrogazione delle sanzioni amministrative.

Ai fini dell'applicazione delle norme contenute nel citato decreto-legge n. 429 ai periodi d'imposta accertati, i relativi accertamenti non devono essere divenuti definitivi alla data del 13 luglio 1982, cioè anteriormente alla data della sua entrata in vigore. Ciò in quanto l'art. 32, terzo comma, dello stesso decreto-legge, ha stabilito la sospensione, a partire dal 14 luglio 1982 e fino al 30 novembre 1982, di tutti i giudizi in corso e dei termini di impugnativa pendenti, ivi compresi i termini per ricorrere avverso gli avvisi di accertamento pendenti alla stessa data o che iniziano a decorrere dopo tale data.

L'onere di presentare dichiarazioni integrative non sussiste, ai fini della definizione agevolata delle pendenze tributarie, per i periodi d'imposta per i quali sono scaduti il 31 dicembre 1981 i termini di decadenza di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600 senza che gli Uffici delle imposte abbiano provveduto a notificare avvisi per l'accertamento in rettifica delle dichiarazioni dei redditi presentate negli anni 1975 e 1976, ovvero per l'accertamento d'ufficio in caso di presentazione di dichiarazione nulla o di omissioni delle dichiarazioni che avrebbero dovuto essere presentate nel 1975.

È peraltro da ricordare che ai sensi dei primi tre commi dell'art. 3 della legge 22 dicembre 1980, n. 882, sono tuttora pendenti i termini per l'accertamento in rettifica delle dichiarazioni dei redditi che avrebbero dovuto essere presentate nel 1975 e che sono state invece presentate, o sono pervenute all'Ufficio competente, con ritardo superiore ad un mese ma nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio 1977 e il 31 agosto 1980.

Ciò in quanto, in base alla citata legge n. 882 del 1980, le menzionate dichiarazioni dei redditi, che avrebbero dovuto considerarsi omesse perchè tardive oltre il mese, sono considerate valide ed il termine di decadenza di cui all'art. 43, primo comma, del D.P.R. n. 600 decorre dall'anno in cui le dichiarazioni dei redditi sono state presentate o sono pervenute

all'Ufficio competente.

Dall'applicazione delle norme di sanatoria sopra menzionate discende altresì che le dichiarazioni dei redditi che avrebbero dovuto essere presentate entro l'anno 1976 e che invece sono state presentate o sono pervenute all'Ufficio competente con ritardo superiore ad un mese ma pur sempre entro il detto anno 1976, contrariamente a quanto più sopra affermato in via generale, non sono più suscettibili di accertamento in rettifica da parte dell'Ufficio.

Va inoltre ricordato che l'art. 14, primo comma, del decreto-legge n. 429 dispone, tra l'altro, che la dichiarazione integrativa può essere presentata anche per rettificare in aumento le dichiarazioni dei redditi presentate con ritardo superiore ad un mese, purchè entro il 31 luglio 1982, cioè entro il termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative ai più recenti periodi d'imposta cui è applicabile la normativa in esame.

Il successivo art. 19 dello stesso decreto-legge n. 429 stabilisce, invece, all'ottavo comma, che, ai soli fini della definizione automatica delle imposte relative ai periodi d'imposta per i quali anteriormente alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dello stesso art. 19 non è stato notificato avviso di accertamento, non si considerano omesse le dichiarazioni dei redditi presentate fino al 13 luglio 1982, anche se con ritardo superiore ad un mese.

Al riguardo si ritiene che nel caso in cui le originarie dichiarazioni dei redditi siano state presentate ad Ufficio incompetente, le stesse per poter formare oggetto di integrazione in aumento devono essere pervenute all'Ufficio competente entro le date del 31 luglio 1982 e del 13 luglio 1982 previste, rispettivamente, nei citati articoli 14, primo comma, e 19, ottavo comma.

3 - *Modalità e termini di presentazione delle dichiarazioni integrative.*

Ai sensi dell'art. 14, terzo e quarto comma, del decreto-legge n. 516 le dichiarazioni integrative devono essere redatte dai contribuenti, a pena di nullità, su stampati conformi ai modelli approvati con il già citato decreto del Ministro delle Finanze 28 settembre 1982 e per quanto riguarda la redazione, sottoscrizione e presentazione delle stesse si applicano, salvo quanto previsto negli articoli 15 e seguenti del citato decreto-legge n. 429, le disposizioni contenute nell'art. 8 e nel secondo, terzo e quarto comma dell'art. 12 del D.P.R. n. 600.

Le dichiarazioni integrative devono quindi essere sottoscritte, conformemente a quanto disposto dal citato art. 8 del D.P.R. n. 600, dal soggetto interessato o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale. In caso di soggetti diversi dalle persone fisiche occorre la sottoscrizione del rappresentante legale e, in mancanza, di chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o del rappresentante negoziale nonchè, in caso di società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche presso cui esiste un organo di controllo, delle persone fisiche che lo costituiscono o del presidente se si tratta di organo collegiale. La mancata sottoscrizione da parte del contribuente o del rappresentante comporta la nullità della dichiarazione integrativa, mentre nel caso della mancata sottoscrizione dei membri o del presidente dell'organo di controllo la dichiarazione integrativa resta valida.

A differenza di quanto previsto per le dichiarazioni dei redditi - le quali, ai sensi del primo comma dell'art. 8 del D.P.R. n. 600, possono anche essere presentate all'Ufficio del Comune - le dichiarazioni integrative devono essere necessariamente spedite per posta tramite raccomandata senza ricevuta di ritorno. Secondo il disposto dell'art. 12, secondo e terzo comma, del D.P.R. n. 600 dette dichiarazioni integrative si considerano presentate nel giorno in cui le stesse sono consegnate all'Ufficio postale e la prova della loro presentazione è data dalla ricevuta della raccomandata o da altro documento dell'Amministrazione postale comprovante la data della consegna all'Ufficio postale: nessun'altra prova può essere addotta in contrasto con le risultanze di tali documenti.

Le persone fisiche, dovunque abbiano il domicilio fiscale, devono spedire le dichiarazioni integrative ai Centri di servizio di Roma o di Milano.

Al riguardo l'art. 2, primo e secondo comma, del già citato decreto del Ministro delle finanze 28 settembre 1982 ha stabilito che:

a) le persone fisiche che al momento della presentazione della dichiarazione integrativa hanno il domicilio fiscale in un comune delle regioni Sicilia, Sardegna, Calabria, Puglia, Basilicata, Campania, Umbria, Molise, Lazio, Abruzzi, Toscana e Marche devono presentare la dichiarazione integrativa al Centro di servizio delle imposte dirette di Roma;

b) le persone fisiche che al momento della presentazione della dichiarazione integrativa hanno il domicilio fiscale in un comune delle regioni Li-

guria, Lombardia, Emilia-Romagna, Veneto, Friuli-Venezia Giulia, Trentino-Alto Adige, Piemonte e Valle d'Aosta devono presentare la dichiarazione integrativa al Centro di servizio delle imposte dirette di Milano.

I soggetti diversi dalle persone fisiche devono spedire le dichiarazioni integrative all'Ufficio delle imposte dirette nella cui circoscrizione si trova il loro domicilio fiscale al momento della presentazione delle stesse: ciò anche nel caso in cui le dichiarazioni dei redditi originarie sono state o dovevano essere presentate ad un diverso Ufficio delle imposte.

Al fine dell'esatta individuazione del Centro di servizio o dell'Ufficio cui vanno spedite le dichiarazioni integrative, va ricordato che ai sensi degli articoli 58, ultimo comma, e 59, ultimo comma, del D.P.R. n. 600, le cause di variazione del domicilio fiscale hanno effetto dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate e, in caso di domicilio fiscale stabilito con provvedimento dell'amministrazione finanziaria, la variazione ha effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in cui il detto provvedimento è stato notificato.

I contribuenti interessati devono spedire per raccomandata le dichiarazioni integrative esclusivamente nel periodo compreso tra il 10 e il 30 novembre 1982.

Le dichiarazioni integrative spedite dopo il 30 novembre 1982 non si possono quindi considerare validamente presentate e non spiegano alcuna efficacia. In particolare, stante l'esplicito riferimento contenuto nell'ultimo comma dell'art. 14 del decreto-legge n. 429, ai soli articoli 8 e 12, secondo, terzo e quarto comma del D.P.R. n. 600, non è applicabile alle dichiarazioni integrative la norma contenuta nell'ultimo comma dell'art. 9 del citato D.P.R. n. 600, che considera valide le dichiarazioni dei redditi presentate con ritardo non superiore ad un mese.

Le dichiarazioni integrative spedite prima del 10 novembre si considerano presentate, a tutti gli effetti del decreto-legge n. 429, il 10 novembre stesso.

Resta salva in questa ipotesi la facoltà per il contribuente di presentare una nuova dichiarazione integrativa, sempre entro il termine massimo del 30 novembre, qualora precedentemente alla detta data del 10 novembre sia stato notificato avviso di accertamento in rettifica o d'ufficio in riferimento a periodi d'imposta oggetto della precedente dichiarazione integrativa.

Nel caso in cui le dichiarazioni integrative siano spedite a un ufficio diverso dal Centro di servizio o dall'Ufficio delle imposte competente a riceverle, la presentazione si considera avvenuta, ai sensi del quarto comma dell'art. 12, nel giorno in cui le stesse dichiarazioni pervengono all'Ufficio o al Centro di servizio competente: con l'effetto chè se questi ultimi non ricevono le dichiarazioni integrative entro e non oltre la data del 30 novembre 1982, le dichiarazioni stesse non possono considerarsi validamente presentate e di conseguenza gli interessati non possono avvalersi delle disposizioni agevolative in esame.

4 - *Contenuto delle dichiarazioni integrative.*

I contribuenti possono presentare, ai sensi del primo comma dell'art. 14, dichiarazioni in luogo di quelle omesse e per rettificare in aumento quelle già presentate ancorchè con ritardo superiore ad un mese.

Il successivo art. 15 specifica inoltre che i contribuenti devono indicare, nelle dichiarazioni integrative, distintamente per ciascun periodo d'imposta per il quale si avvalgono della facoltà prevista nell'art. 14, l'importo dell'imponibile, del maggior imponibile, dell'imposta, della maggiore imposta, della perdita, della minore perdita, nonchè altri dati ed elementi, in conformità ai modelli approvati con decreto del Ministro delle finanze 28 settembre 1982.

Dalle richiamate disposizioni discende che ciascun contribuente deve presentare, in riferimento alla propria situazione tributaria, una sola dichiarazione integrativa, sia pure con distinta esposizione dei dati richiesti con riguardo a ciascun periodo d'imposta cui la dichiarazione stessa si riferisce. Può tuttavia avvenire che particolari soggetti di cui si è già detto nel precedente paragrafo 1 (eredi, società risultanti dalla fusione o incorporazione, etc.) presentino due dichiarazioni integrative, l'una in riferimento alla propria posizione tributaria e l'altra in riferimento alla situazione tributaria di soggetti diversi, quali un contribuente deceduto, una società fusa o trasformata, etc.

La dichiarazione integrativa deve contenere l'indicazione dell'importo:

- del maggiore imponibile ovvero della maggiore imposta o della minore perdita in riferimento ai periodi d'imposta per i quali la dichiarazione dei redditi è stata presentata;

dell'imponibile ovvero dell'imposta o della perdita in riferimento ai periodi d'imposta per i quali è stata omessa la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Nelle dichiarazioni integrative possono altresí essere indicati gli importi delle eventuali ritenute subite a titolo dell'acconto dell'imposta personale dovuta in relazione agli imponibili o ai maggiori imponibili evidenziati nelle stesse dichiarazioni integrative, purchè, ovviamente, le menzionate ritenute non siano state già indicate nella originaria dichiarazione dei redditi.

Le dette ritenute non possono però essere indicate nel caso in cui con la dichiarazione integrativa sia chiesta la definizione automatica delle imposte ai sensi dell'art. 19 del decreto-legge n. 429. Ciò in quanto lo stesso art. 19, al secondo comma, stabilisce che le ritenute, cosí come le detrazioni di imposta e i crediti di imposta, non possono essere riconosciute in misura superiore a quella risultante dalla dichiarazione originaria.

Le ritenute sopra menzionate, non indicate nella dichiarazione originaria, operano, naturalmente, in diminuzione delle imposte o delle maggiori imposte evidenziate nella dichiarazione integrativa, fino a concorrenza delle dette imposte o maggiori imposte. Va, infatti, tenuto presente che, ai sensi del secondo comma, ultima parte, dell'art. 15 del decreto-legge in esame, la dichiarazione integrativa non costituisce titolo per rimborso di ritenute, acconti di imposta e crediti di imposta precedentemente non dichiarati.

L'indicazione nella dichiarazione integrativa delle ritenute subite a titolo di acconto deve essere accompagnata dall'allegazione alla dichiarazione stessa dei certificati dei sostituti di imposta attestanti l'ammontare delle somme corrisposte, pena l'inammissibilità della loro detrazione dalle imposte che risultano dovute.

In sede di dichiarazione integrativa, automatica o non, non possono essere compensate ritenute rimaste a credito del contribuente nelle originarie dichiarazioni presentate. Al rimborso di tali ritenute gli Uffici provvederanno con le usuali procedure relative alla dichiarazione originaria.

Ai fini della corretta indicazione nelle dichiarazioni integrative dei dati sopra menzionati va tenuto presente che si considerano validamente presentate, e non già omesse, contrariamente a quanto stabilito dagli artt. 1, quarto comma, lettera d), e 9, ultimo comma, del D.P.R. n. 600:

a) le dichiarazioni dei redditi presentate con ritardo superiore ad un mese rispetto al termine stabilito, purchè, come già chiarito nel precedente paragrafo 2, le stesse siano pervenute all'Ufficio competente entro il 31 luglio 1982 - ovvero entro il 13 luglio 1982, ai fini dell'applicazione dell'art. 19 del decreto legge numero 429 -;

b) i certificati dei sostituti d'imposta di cui alla lettera d) del quarto comma dell'art. 1 del D.P.R. n. 600 presentati in luogo della dichiarazione dei redditi, pur in assenza delle condizioni richieste nel menzionato art. 1. A tale riguardo è bene precisare che, in caso di presentazione di più certificati dei sostituti d'imposta relativi a redditi percepiti nello stesso anno, i dati da prendere a base ai fini della compilazione della dichiarazione integrativa sono quelli risultanti dalla somma degli imponibili e delle imposte indicate nei detti certificati.

5 - *Modalità di integrazione.*

Le disposizioni che consentono la definizione agevolata delle pendenze tributarie relative alle imposte sui redditi prevedono la possibilità per il contribuente di avvalersi di tre diversi tipi di dichiarazioni integrative, rispettivamente disciplinate dagli artt. 15, 16 e 19 del provvedimento indicato in oggetto. Al riguardo si precisa che, mentre la procedura di cui all'art. 15, può essere attivata da tutti i contribuenti per i quali ricorrono le condizioni previste dal primo comma dell'art. 14 e non comporta l'estinzione dei rapporti tributari pendenti, quelle previste dai richiamati articoli 16 e 19 comportano invece la definizione automatica dei rapporti stessi, con l'applicazione di criteri diversi a seconda che sia stato o meno notificato avviso di accertamento anteriormente alla data di presentazione delle domande integrative.

In pratica, il contribuente interessato potrà simultaneamente avvalersi di tutti i procedimenti agevolativi o, in via alternativa, soltanto di alcuno di essi, a prescindere dalla sequenza cronologica dei vari periodi d'imposta, come appresso specificato:

a) domanda integrativa a norma dell'art. 16 per uno o più periodi d'imposta raggiunti da accertamento e domanda di definizione automatica a norma dell'art. 19 per tutte le imposte di tutti i periodi d'imposta non raggiunti da accertamento;

b) domanda integrativa a norma dell'art. 16 per uno o più periodi d'imposta raggiunti da accertamento e nessuna domanda integrativa per i residui periodi non raggiunti da accertamento;

c) nessuna domanda integrativa per i periodi raggiunti da accertamento e domanda di definizione automatica (art. 19) per tutte le imposte di detti periodi di imposta non raggiunti da accertamento;

d) domanda integrativa per la definizione non automatica (artt. 15 e 17) di uno o più periodi di imposta, di una o più imposte raggiunti da accertamento e domanda di definizione automatica (art. 19) per tutte le imposte di tutti i periodi di imposta non raggiunti da accertamento;

e) domanda integrativa per la definizione non automatica di uno o più periodi d'imposta, per una o più imposte, raggiunti o meno da avviso di accertamento (artt. 15 - 17 e 18).

6 - *Effetti delle dichiarazioni integrative.*

L'art. 22, primo comma, del decreto legge n. 429, stabilisce la inapplicabilità nei confronti dei contribuenti che presentano valide dichiarazioni integrative, delle seguenti sanzioni amministrative:

1 - pene pecuniarie previste dall'art. 46 del D.P.R. n. 600 per la omissione, l'incompletezza o l'infedeltà delle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta in riferimento ai quali è stata presentata la dichiarazione integrativa, compresa la sanzione prevista dall'art. 49 dello stesso D.P.R. n. 600 per le deduzioni e le detrazioni indebite.

La inapplicabilità delle menzionate sanzioni amministrative è subordinata dal detto primo comma dell'art. 22 alla condizione che l'imposta resti definita per l'importo corrispondente alle dichiarazioni integrative. Se tale condizione non si realizza, restano applicabili le sanzioni per infedele o incompleta dichiarazione con riferimento alla maggiore imposta definitivamente accertata. Quest'ultima ipotesi si verifica con riguardo ai periodi d'imposta per i quali alla dichiarazione integrativa non consegua la definizione automatica delle pendenze delle imposte sui redditi ovvero la estinzione della controversia pendente.

2 - Le pene pecuniarie previste in riferimento alle violazioni formali e non formali relative alle imposte sui redditi, comprese quelle per la tardività della dichiarazione, diverse da quelle menzionate nel punto precedente, commesse dai contribuenti nei periodi di imposta per i quali sia stata presentata la dichiarazione integrativa.

Le violazioni formali sono quelle ricadenti nell'area di applicazione dell'art. 55, terzo comma, prima parte, del D.P.R. n. 600, già rientranti, se commesse sino al 31 agosto 1980, nell'ambito di applicazione della sanatoria prevista dall'art. 2, primo comma, della legge 22 dicembre 1980, n. 882. Si deve quindi ritenere che l'articolo 22, primo comma, ha, in pratica, sancito la inapplicabilità delle pene pecuniarie relative alle sole violazioni formali commesse nel periodo compreso tra il 1° settembre 1980 e il 31 luglio 1982.

3 - Gli interessi e le soprattasse relativi alle imposte dovute in base alle dichiarazioni integrative validamente presentate.

La presentazione di valide dichiarazioni integrative produce conseguenze anche sulle controversie in corso alla data del 13 luglio 1982. Infatti ai sensi del terzo comma dell'art. 32 del decreto-legge n. 429 i giudizi relativi a tali controversie, oltre ad essere sospesi fino al 30 novembre 1982, possono essere sospesi anche successivamente a tale data subordinatamente all'esibizione, da parte del contribuente, di copia anche fotostatica della dichiarazione integrativa e della ricevuta o di altro documento dell'amministrazione postale comprovante la consegna all'ufficio postale della raccomandata di trasmissione della dichiarazione integrativa al Centro di servizio ovvero all'Ufficio delle imposte competenti.

Se i contribuenti con le dichiarazioni integrative presentate hanno richiesto la definizione automatica delle pendenze tributarie, i giudizi sospesi possono essere dichiarati estinti dai competenti organi del contenzioso tributario a seguito della comunicazione da parte dei Centri di servizio ovvero degli Uffici delle imposte, della intervenuta liquidazione definitiva delle dichiarazioni integrative.

Il secondo comma dell'art. 32 dispone che in sede di liquidazione delle dichiarazioni dei redditi presentate per l'anno d'imposta 1981 i competenti Centri di servizio o uffici delle imposte devono tenere conto delle integrazioni effettuate dai contribuenti con le dichiarazioni integrative presentate per il medesimo periodo.

Pertanto i Centri di servizio o gli Uffici dovranno provvedere, in sede di applicazione delle norme di cui all'art. 36 bis, a recuperare a tassazione

soltanto le maggiori imposte eventualmente risultanti dalla differenza tra quelle liquidabili ai sensi del menzionato articolo 36 bis e quelle liquidate in base alla dichiarazione integrativa.

In riferimento alle dichiarazioni dei redditi relativi ad anni di imposta anteriori al 1981 lo stesso secondo comma dell'articolo 32 esclude, invece, ogni influenza delle integrazioni effettuate in sede di dichiarazione integrativa sulla liquidazione ai sensi del menzionato articolo 36 bis delle dichiarazioni dei redditi originarie. Parimenti le variazioni dei dati dichiarati originariamente dovute all'applicazione delle norme contenute nell'articolo 36 bis non esplicano alcuna efficacia ai fini del computo dei maggiori imponibili e delle maggiori imposte da indicare nelle dichiarazioni integrative.

Quanto sopra richiamato comporta altresí che eventuali rimborsi di ritenute d'acconto, di crediti d'imposta, ecc., risultanti dalla liquidazione delle dichiarazioni originarie ai sensi dell'articolo 36 bis, seguono autonomamente il loro corso e i relativi importi non possono in alcun caso essere compensati con le imposte da versare sulla base delle dichiarazioni integrative.

CAPITOLO II

Dichiarazione integrativa senza definizione automatica.

7 - *Contenuto.*

La facoltà riconosciuta dall'art. 14 del decreto-legge n. 429 può essere esercitata dal contribuente in forma cosiddetta semplice, senza cioè che ne conseguano l'estinzione della insorta controversia o la definizione di rapporti tributari pendenti, offrendo redditi imponibili e indicando le imposte relative senza il rispetto dei limiti posti negli articoli 16 e 19 del provvedimento in esame.

Nelle dichiarazioni integrative senza definizione automatica i contribuenti devono indicare, a pena di nullità, ai sensi del combinato disposto degli articoli 14, terzo comma, e 15, secondo comma, del decreto-legge in esame:

- l'importo dell'imponibile o del maggiore imponibile, dell'imposta o della maggiore imposta, della perdita o della minore perdita; il maggiore imponibile può derivare anche dalla rinuncia a regimi agevolativi (quali ad esempio ai fini del reinvestimento di utili nel Mezzogiorno, ecc.) e ciò indipendentemente dal fatto che al momento della presentazione della dichiarazione integrativa si siano già verificate o meno cause impeditive della spettanza dei benefici fiscali;
- gli altri dati ed elementi richiesti nei modelli di dichiarazioni integrative approvati con il decreto del Ministro delle finanze 28 settembre 1982.

L'integrazione degli importi sopramenzionati può essere di qualsiasi entità e può essere effettuata:

- in riferimento anche ad un solo periodo d'imposta;
- agli effetti sia dell'imposta locale sui redditi che dell'imposta personale, ovvero soltanto di una di tali imposte;
- in relazione ai redditi soggetti a tassazione ordinaria e/o a quelli soggetti a tassazione separata. A tale proposito si precisa che l'integrazione senza definizione automatica dei redditi soggetti a tassazione separata può effettuarsi, tra l'altro, anche in relazione ai periodi d'imposta per i quali è chiesta, per i redditi soggetti a tassazione ordinaria, la definizio-

ne automatica di tutte le imposte ai sensi dell'art. 19. I contribuenti che intendono effettuare, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, integrazione dei redditi soggetti a tassazione separata, devono compilare il quadro B del modello di dichiarazione integrativa dei redditi delle persone fisiche e non devono effettuare alcun versamento di imposta, neanche nell'ipotesi in cui i redditi stessi non siano stati precedentemente accertati dall'Ufficio competente. Infatti la riscossione delle imposte relative ai redditi soggetti a tassazione separata, attesa la complessità della loro determinazione, non può che avvenire mediante iscrizione a ruolo, anche se l'art. 20, primo comma, del decreto-legge n. 429 prevede la riscossione mediante ruoli soltanto per le imposte dovute per gli anni relativamente ai quali è stato precedentemente notificato avviso di accertamento.

Ai sensi del quinto comma dell'art. 15, sia l'imponibile che le imposte relative dovranno essere determinati conformemente alle disposizioni proprie di ciascun periodo d'imposta e con i criteri e le modalità stabiliti nel modello approvato con decreto ministeriale 28 settembre 1982; invece, per quanto riguarda l'imposta locale sui redditi lo stesso comma prescrive, per la quantificazione dell'imposta, l'applicazione dell'aliquota unica del 15%.

L'ultima parte di detto comma introduce però una eccezione alla regola testè enunciata e stabilisce che per quanto riguarda i soggetti che esercitano l'attività di allevamento di animali, la determinazione del relativo reddito in sede di dichiarazione integrativa per la parte eccedente la potenzialità del terreno sul quale essa viene svolta può essere operata, anzichè sulla base dei costi e dei ricavi, forfettariamente in base ai criteri di cui al decreto del Ministro delle finanze 22 settembre 1978 (pubblicato nella G.U. n. 277 del 4 ottobre 1978) anche per gli anni precedenti il 1978.

La dichiarazione integrativa cosiddetta semplice può essere presentata sia nel caso in cui sia stato notificato avviso di accertamento in rettifica o d'ufficio anteriormente alla presentazione della dichiarazione integrativa stessa, sia nel caso in cui non sia stato notificato alcun accertamento.

8 - *Effetti*

Si ritiene opportuno trattare distintamente le due ipotesi sopra indicate (e cioè dell'avvenuta o meno notifica dell'avviso di accertamento) anche per la diversità di conseguenze collegabili alle stesse.

a) Caso di integrazione semplice in presenza di avviso di accertamento già notificato.

In tale ipotesi la controversia continua per la parte di imponibile che eccede quello nuovo risultante dalla integrazione secondo quanto prescrive l'art. 17.

L'imposta conseguente all'integrazione non va versata direttamente dal contribuente in quanto alla sua liquidazione e riscossione provvederà l'ufficio con le modalità di cui ai commi terzo e quarto dell'art. 20.

Nel contesto delle norme agevolative, intese a consentire ai contribuenti di comporre in via definitiva i rapporti tributari di ciascun periodo d'imposta, assume rilevanza discriminante la posizione del contribuente medesimo, alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, rispetto all'attività accertatrice dell'ufficio. In particolare, per l'ipotesi che alla predetta data il contribuente sia stato raggiunto dall'accertamento dell'ufficio e penda la relativa controversia, le disposizioni degli artt. 16 e 17 del decreto-legge esauriscono la disciplina della specifica fattispecie disponendo che se la dichiarazione integrativa reca un imponibile non inferiore ad un determinato importo, calcolato con riferimento percentuale al reddito accertato ed a quello eventualmente originariamente dichiarato, la controversia si estingue e che, altrimenti, la controversia prosegue per l'intera differenza rispetto al reddito accertato. Dalla cennata disciplina delle controversie pendenti e dalla *ratio* informatrice dell'intero provvedimento agevolativo consegue che all'ufficio delle imposte, in presenza di dichiarazione integrativa, non è dato in prosieguo formulare, neanche in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600, nuove e diverse pretese fiscali, restando la sua potestà di controllo, per il periodo d'imposta cui si riferisce l'accertamento, definitivamente esaurita con l'accertamento medesimo.

b) Caso di integrazione semplice in assenza di avviso di accertamento.

In detto caso il contribuente se non intende definire con determinazione automatica le proprie pendenze tributarie può esercitare la facoltà riconosciutagli dall'art. 14, presentando dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse o per rettificare in aumento quelle già presentate, ai sensi dell'art. 18 del decreto-legge n. 429, cioè senza il rispetto delle condizioni e dei requisiti previsti per la determinazione automatica.

La dichiarazione integrativa semplice di cui all'art. 15 è ammissibile, quindi, anche nel caso in cui sia stata omessa la dichiarazione originaria o sia stata prodotta una dichiarazione in perdita.

Non è necessario, inoltre, che la dichiarazione integrativa concerna tutti i periodi d'imposta e tutte le imposte, potendo la dichiarazione stessa riguardare anche un solo periodo d'imposta ed una sola delle imposte dovute.

L'esercizio della facoltà di cui al combinato disposto degli artt. 15 e 18 del decreto-legge non preclude, però, la possibilità che gli uffici delle imposte procedano nell'ambito dei programmi annuali ai controlli ed agli accertamenti secondo le regole ordinarie contenute nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive integrazioni.

Competenti a svolgere gli adempimenti di cui all'articolo in esame sono gli Uffici delle imposte che, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 37, 58 e 59 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 erano da considerarsi competenti a controllare la dichiarazione dei redditi originaria, oggetto di dichiarazione integrativa.

Lo stesso articolo 18 pone, però, a carico dell'Ufficio ben precise condizioni per lo svolgimento dell'accertamento in rettifica, stabilendo che l'azione di accertamento può essere promossa solo quando il maggior importo del reddito imponibile accertabile, rispetto a quello risultante cumulativamente dalla dichiarazione originaria e da quella integrativa, superi l'importo (detto franchigia) risultante dalla somma del 10 per cento del reddito imponibile originariamente dichiarato e della metà di quello aggiunto in sede di integrazione.

Tale franchigia può tradursi in un ulteriore beneficio per il contribuente anche nel caso in cui l'Ufficio, essendo il reddito accertabile superiore al maggior imponibile integrato aumentato della franchigia stessa, proceda all'accertamento in rettifica dei redditi integrati sulla base degli elementi in suo possesso.

In questo caso se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa non è inferiore al 10 per cento di quella corrispondente alla dichiarazione originaria, la maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento è limitata alla eccedenza di imposta corrispondente all'imponibile determinato dalla somma dell'imponibile dichiarato, di quello integrato e di quello corrispondente alla franchigia.

In proposito a miglior chiarimento delle regole sin qui illustrate si forniscono alcune esemplificazioni.

- Esempio 1. Contribuente che in sede di dichiarazione dei redditi originaria ha esposto un reddito imponibile pari a £. ... 7.000.000
In sede di dichiarazione integrativa il contribuente ha indicato un ulteriore reddito per £. 5.000.000
L'Ufficio delle imposte competente è in possesso di elementi vari che consentono di determinare un reddito imponibile accertabile per un importo pari a £. 14.000.000
Il maggiore importo del reddito imponibile accertabile pari a £. 2.000.000
dato da £. 14.000.000 meno £. 12.000.000 (insieme di £. 7.000.000 imponibile dichiarato originariamente più £. 5.000.000 di reddito integrato) risulta inferiore all'ammontare dato dalla somma del 10 per cento del reddito imponibile dichiarato (7.000.000 x 10%) = £. 700.000
piú il 50 per cento del reddito imponibile aggiunto in sede di integrazione (5.000.000 x 50%) = £. 2.500.000
per un importo complessivo di £. 3.200.000

In questa ipotesi l'Ufficio, non superandosi il limite di franchigia stabilito dall'art. 18, non può procedere ad alcun accertamento e il rapporto tributario resta definito sulla base di quanto dichiarato in sede integrativa.

- Esempio 2. Contribuente che in sede di dichiarazione dei redditi originaria ha esposto un reddito imponibile pari a £. ... 7.000.000
con imposta corrispondente pari a £. 1.000.000.
In sede di dichiarazione integrativa il cennato soggetto d'im-

posta ha indicato un ulteriore reddito imponibile di £. 3.500.000
L'Ufficio delle imposte competente sulla base degli elementi in suo possesso è in grado di accertare un reddito imponibile pari a £. 14.000.000
Il maggior importo del reddito imponibile accertabile pari a £. 3.500.000
dato da £. 14.000.000 meno £. 10.500.000 (insieme di £. 7.000.000 di reddito imponibile dichiarato originariamente più £. 3.500.000 di reddito integrato) è superiore all'ammontare dato dalla somma del 10 per cento del reddito imponibile originariamente dichiarato (7.000.000 x 10%) = £. 700.000
più il 50 per cento del reddito imponibile aggiunto in sede di integrazione (3.500.000 x 50%) = £. 1.750.000

per un importo complessivo di £. 2.450.000

In questa ipotesi l'Ufficio delle imposte procede all'accertamento dei redditi sulla base degli elementi in suo possesso.

È da precisare che nonostante l'art. 18 richiami esplicitamente il reddito imponibile originariamente dichiarato e quello integrato quali termini di riferimento per stabilire l'ammontare della franchigia, detta franchigia spetta egualmente anche al contribuente che ha omesso di presentare l'annuale dichiarazione dei redditi o l'ha prodotta con risultato reddituale zero. Ovviamente in queste ipotesi la franchigia sarà pari al solo 50% del nuovo imponibile dichiarato.

Ad esempio, per un contribuente che ha omesso di presentare la dichiarazione dei redditi per l'anno 1979 e che il 30 novembre 1982 presenta per tale anno la dichiarazione integrativa semplice esponendo un reddito imponibile di £. 7.000.000, la franchigia sarà costituita soltanto dal 50 per cento del reddito integrato e sarà pertanto di £. 3.500.000; l'ufficio potrà emettere avviso di accertamento solo per un reddito imponibile accertabile superiore a £. 10.500.000. La franchigia non rileva però in questa ipotesi nella quantificazione riduttiva dell'ammontare d'imposta.

Il limite della franchigia opera non solo al momento dell'esperibilità dell'accertamento da parte dell'ufficio ma continua ad esplicare efficacia anche nell'eventuale successiva fase contenziosa e se il maggior reddito accertato rimane definito in misura non eccedente la franchigia, l'accertamento operato dall'Ufficio rimane privo di efficacia.

Come sopra accennato, allorchè l'ammontare della franchigia è composto anche dal 10% del reddito imponibile originariamente dichiarato, l'art. 18 riconosce al contribuente un ulteriore beneficio, stabilendo che, se la maggiore imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa non è inferiore al 10% di quella corrispomdente alla dichiarazione originaria, la maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento è limitata alla eccedenza rispetto all'imposta corrispondente alla somma degli imponibili dichiarati aumentata della relativa franchigia.

Così, riprendendo l'esempio 2 nel quale l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa (maggior imponibile integrato £. 3.500.000) pari a £. 890.000
non è inferiore al 10 per cento dell'imposta di £. 1.000.000 corrispondente al reddito imponibile di £. 7.000.000 dichiarato originariamente cioè £. 100.000
La maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento di £. 14.000.000 ammontante a £. 2.915.000
è limitata all'eccedenza rispetto all'imposta corrispondente alla somma degli imponibili dichiarati (originariamente e in via integrativa) aumentati della relativa franchigia. Considerato che gli imponibili dichiarati originariamente sono £. 7.000.000, quelli dichiarati in via integrativa £. 3.500.000 e la franchigia ammonta a £. 2.450.000, per complessive £. 12.950.000 cui corrisponde un'imposta relativa pari a £. ... 2.590.000
l'imposta in più da versare è data dalla differenza di dette imposte (£. 2.915.000 - 2.590.000) ed ammonta, pertanto, a £. . 325.000

Quanto agli effetti sotto l'aspetto sanzionatorio si rinvia alla trattazione fatta in merito nel paragrafo 6 del Capitolo I.

L'ultima parte del citato art. 18 prescrive infine che, per gli accertamenti ammessi ai sensi di detto articolo, non è applicabile l'iscrizione a ruolo in via provvisoria di un terzo dell'imposta corrispondente all'imponibile o al maggior imponibile accertato, e ciò in deroga a quanto disposto nel primo comma dell'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

9 - *Dichiarazioni integrative dei soggetti che esercitano l'attività di allevamento del bestiame.*

Nei confronti dei soggetti esercenti l'attività di allevamento di animali l'art. 15, quinto comma, prevede la facoltà di far ricorso, ai fini della determinazione di quella parte di reddito qualificabile come reddito d'impresa, ai criteri fissati dal decreto ministeriale 22 settembre 1978 e successive modificazioni.

Al riguardo è da ricordare che la normativa introdotta dalla riforma tributaria prevedeva una distinta determinazione del reddito derivante da quella parte di attività di allevamento eccedente la potenzialità del terreno, mediante la contrapposizione di costi e ricavi sulla scorta delle risultanze contabili.

Con il D.P.R. 5 aprile 1978, n. 132, è stata introdotta una notevole semplificazione al predetto sistema, stabilendosi una nuova disciplina applicabile in alternativa alla precedente.

Tale disciplina si basa sulla predeterminazione del numero degli animali allevabili, per ciascuna specie, sul terreno e reddituallmente riconducibili nell'ambito del reddito agrario catastalmente attribuito al terreno medesimo, nonchè sulla quantificazione forfettaria del reddito imputabile fiscalmente a ciascun capo allevato in eccedenza al predetto numero rientrante nella valutazione catastale.

Il citato D.P.R. 5 aprile 1978, n. 132,è entrato in vigore il 18 aprile 1978; tuttavia, con circolare n. 150 del 1°dicembre 1978, il medesimo è stato ritenuto applicabile a partire dai redditi posseduti dal 1° gennaio dello stesso anno.

Ciò premesso, si rileva che, nell'ambito delle disposizioni agevolative introdotte dal decreto-legge n. 429, con il citato quinto comma dell'art. 15, si consente un'applicazione retroattiva, a far data dal 1° gennaio 1974, dei nuovi criteri di determinazione dei redditi di allevamento fissati con il richiamato D.P.R. n. 132 e si consente, inoltre, che tale determinazione possa essere effettuata anche per i periodi di imposta che hanno avuto inizio dopo il 31 dicembre 1977, per i quali il contribuente aveva optato per la determinazione del reddito a costi e ricavi.

In pratica, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

a) periodi di imposta per i quali non sia stato notificato avviso di accertamento.

Il contribuente che ha omesso di presentare la dichiarazione originaria, ovvero che ha presentato dichiarazione esponendo un reddito d'impresa inferiore al reale o a quello forfettariamente determinabile, può produrre dichiarazione integrativa che noncomporta la definizione automatica. In tale sede egli può indicare un reddito maggiore rispetto a quello originariamente dichiarato, senza operare alcuna specificazione, ovvero specificare i componenti positivi e negativi ai sensi del sesto comma dello stesso art. 15, oppure, infine, precisare di aver applicato i criteri di determinazione forfettaria previsti dal D.P.R. 5 aprile 1978, n. 132. In quest'ultima ipotesi il contribuente, a richiesta dell'ufficio, dovrà fornire la documentazione idonea a determinare il numero dei capi allevati;

b) periodi di imposta per i quali sia stato notificato avviso di accertamento non divenuto definitivo.

Se il reddito accertato dall'ufficio è stato determinato sulla base dei costi e dei ricavi, il contribuente, oltre che avvalersi della facoltà prevista dall'art. 16 (dichiarazione integrativa con estinzione automatica della controversia), può avvalersi di quella prevista dall'art. 17 (dichiarazione integrativa con estinzione parziale della controversia).

Si precisa infine che, nel caso di opzione per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa agricola, valgono le istruzioni impartite con la circolare n. 150 del 1° dicembre 1978, con l'avvertenza che i coefficienti di rivalutazione del reddito agrario catastale stabiliti con appositi decreti ministeriali per il biennio 1974-1975 ed il biennio 1976-1977 sono stati rispettivamente 48 e 75.

10 - *Dichiarazione integrativa dei soggetti possessori di reddito d'impresa.*

Il sesto comma dell'art. 15 prevede la facoltà, per i soggetti che svolgono attività da cui deriva reddito d'impresa, di specificare, nelle dichiarazioni integrative non comportanti la definizione automatica delle pendenze tributarie, o, in appositi allegati a tali dichiarazioni, le variazioni che si intendono apportare ai componenti positivi e/o negativi di reddito originariamente dichiarati da cui scaturiscono gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite.

La scelta consentita dalla norma non si estrinseca nella semplice

possibilità formale di allegare o meno il dettaglio delle variazioni apportate con la dichiarazione integrativa ma ha effetti sostanziali, nel senso che consente al soggetto che vi abbia interesse di precisare la propria volontà con dirette conseguenze fiscali come sarà più avanti specificato.

L'opzione può essere esercitata soltanto in sede di dichiarazione integrativa e può esplicitarsi o nella sola indicazione delle variazioni che si intendono apportare ai singoli conti o anche nella specificazione delle varie operazioni a suo tempo poste in essere ma non contabilizzate ovvero irregolarmente contabilizzate.

Al riguardo è da ricordare che, ai sensi del settimo comma dello stesso art. 15, relativamente alle dichiarazioni integrative che, pur esponendo un imponibile o un maggiore imponibile o una minore perdita, contengono l'indicazione dei costi ed oneri a suo tempo non imputati al conto perdite e profitti e/o non registrati nelle apposite scritture ai fini delle imposte sul reddito, detti costi ed oneri sono considerati fiscalmente rilevanti, in quanto per essi non si rendono applicabili le disposizioni del terzo e quarto comma dell'art. 74 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.

Per quanto concerne l'azione accertatrice dell'ufficio prevista dall'art. 18, si precisa che essa dovrà tener conto della dichiarazione integrativa così come risulta presentata. Pertanto, l'esame e i controlli di merito ai fini della determinazione del reddito d'impresa saranno effettuati con riferimento ai dati esposti nella dichiarazione originaria ed a quelli eventualmente risultanti dalla dichiarazione integrativa.

11 - *Effetti della dichiarazione integrativa analitica sui periodi d'imposta successivi.*

Nell'ipotesi in cui nella dichiarazione integrativa il soggetto titolare di reddito d'impresa avvalendosi della facoltà prevista dall'art. 15, sesto comma, abbia specificato quali siano le variazioni dei componenti positivi e negativi di reddito che danno luogo al maggiore imponibile o alla minore perdita, può verificarsi che alcune di dette variazioni abbiano dei riflessi sul conto economico dell'esercizio successivo.

Il problema che si pone è, pertanto, di stabilire quali conseguenze fiscali derivano da tale circostanza e quali soluzioni debbano essere adottate.

I casi ipotizzabili sono i seguenti:

a) per il periodo d'imposta successivo il soggetto interessato ha prodotto dichiarazione integrativa in diminuzione delle perdite o in aumento dei redditi dichiarati specificando anche in questa sede le variazioni dei componenti positivi e negativi di reddito. In questa ipotesi dovrà essere cura del soggetto stesso tener conto delle variazioni di detti componenti che derivano dalla dichiarazione integrativa riguardante il precedente periodo d'imposta;

b) per il periodo d'imposta successivo il soggetto interessato ha prodotto dichiarazione integrativa senza dare alcuna specificazione del maggiore imponibile dichiarato. In questa fattispecie l'Ufficio, nel procedere ai controlli finalizzati all'eventuale accertamento di cui all'art. 18, dovrà tener conto delle variazioni dei componenti positivi e negativi di reddito derivanti dalla dichiarazione integrativa del periodo d'imposta precedente, per verificare se ed in quale misura dette variazioni possano ritenersi ricomprese nel maggiore imponibile o nella minore perdita dichiarata;

c) per il periodo d'imposta successivo il soggetto interessato non ha prodotto alcuna dichiarazione integrativa. In tal caso l'Ufficio si avvarrà dei previsti poteri di accertamento, procedendo alla rettifica in diminuzione delle perdite o in aumento dei redditi dichiarati sulla base anche delle variazioni dei componenti positivi e negativi di reddito che derivano dalla dichiarazione integrativa prodotta per il periodo d'imposta precedente;

d) per il periodo d'imposta successivo il soggetto interessato ha prodotto dichiarazione integrativa comportante la definizione automatica della pendenza tributaria ai sensi dell'art. 19. In questo caso la dichiarazione integrativa analitica presentata per il periodo d'imposta precedente, per il quale era stato notificato avviso di accertamento, non svolgerà alcun effetto sul periodo d'imposta successivo.

12 - *Effetti della dichiarazione integrativa analitica sulle scritture contabili.*

Come già accennato nel precedente paragrafo, la specificazione nella dichiarazione integrativa dei nuovi elementi attivi e passivi o delle va-

riazioni ai componenti attivi e passivi da cui derivano gli imponibili, i maggiori imponibili o le minori perdite, esplica sostanziali effetti e risponde a precise esigenze del soggetto interessato.

Il contribuente, infatti, può ritenere opportuna la presentazione di una dichiarazione integrativa analitica sia in relazione alla situazione fiscale del periodo d'imposta per il quale viene effettuata l'integrazione, sia in relazione a particolari operazioni contabili che possono rendersi utili o necessarie dopo la presentazione della dichiarazione stessa.

La prima ipotesi può verificarsi, ad esempio, nel caso di accertamento in contestazione che il contribuente vuole definire solo parzialmente secondo quanto previsto dall'art. 17 del decreto-legge in commento; egli può quindi avere interesse ad individuare, nell'ambito dell'analisi compiuta dall'ufficio in sede di rettifica, le poste che intende accettare, onde restringere la discussione innanzi al competente organo giurisdizionale ai soli recuperi che ritiene non legittimamente fondati.

Maggiore rilevanza pratica riveste la seconda ipotesi in merito alla quale si forniscono le seguenti precisazioni.

La fattispecie riguarda il soggetto titolare di reddito d'impresa che intende presentare la dichiarazione integrativa, sapendo di avere a suo tempo dichiarato un reddito inferiore al reale a seguito della omessa contabilizzazione di fatti di gestione e/o a seguito della contabilizzazione di operazioni fittizie o comunque difformi da quelle effettivamte poste in essere.

Le irregolarità a suo tempo commesse possono avere esaurito i loro effetti nell'ambito dei periodi d'imposta per i quali viene chiesta la definizione agevolata della pendenza tributaria ed in tal caso, ove ricorrano le condizioni previste dal D.P.R. 9 agosto 1982, n. 525, concernente l'amnistia per i reati tributari, le irregolarità medesime non possono più comportare conseguenze d'ordine sia fiscale che penale.

Di contro, può verificarsi che le omesse o le irregolari registrazioni contabili relative ai periodi d'imposta per i quali si intende presentare la dichiarazione integrativa si riflettano, in tutto o in parte, sulla situazione patrimoniale del primo periodo d'imposta che resta escluso dall'ambito di applicazione temporale previsto dall'art. 14 del decreto-legge in esame, con la conseguenza che il soggetto interessato, avendo provveduto a sanare la propria situazione fiscale, deve poter eseguire le opportune scritture rettificative per essere in grado di presentare un bilancio veritiero e non incorrere in alcuna sanzione penale.

Si pensi, ad esempio, al contribuente che, negli esercizi 1981 e precedenti, abbia contabilizzato costi ed oneri sulla base di fatture false imputandoli, in contropartita, al conto "Fornitori" che, al 1° gennaio 1982, risulta comprendere ancora parte di questi debiti in realtà inesistenti. Detto contribuente vuole presentare dichiarazione integrativa per tutti i periodi d'imposta in sospeso fino al 31 dicembre 1981, ma vuole anche poter eseguire, nel corso del 1982, tutte le operazioni di rettifica contabile che gli consentono la formulazione di un bilancio finale perfettamente regolare.

Per raggiungere quest'ultimo obiettivo l'unico mezzo che il contribuente ha a disposizione è quello di presentare, con riferimento ai singoli periodi d'imposta che intende definire, delle dichiarazioni integrative corredate da appositi allegati con la indicazione dei conti a suo tempo interessati dai costi fittizi e con il preciso riferimento alle singole registrazioni irregolari a suo tempo eseguite (nominativo del fornitore, numero del documento falso registrato, relativo importo). Solo dopo aver in tal modo operato, il contribuente potrà procedere alla rilevazione contabile della insussistenza di passività nella attuale situazione patrimoniale (residuo saldo debito inesistente) e ciò potrà essere correttamente eseguito anche mediante l'iscrizione a bilancio di un conto "Riserva tassata".

Si ritiene necessario precisare che la possibilità innanzi accennata, che discende dal meccanismo tecnico-giuridico della dichiarazione integrativa analitica non comportante la definizione automatica della controversia, è ben diversa da quella esplicitamente prevista dalla precedente norma agevolativa delle pendenze tributarie e precisamente dall'ultimo comma dell'art. 4 del decreto-legge 5 novembre 1973, n. 660, convertito, con modificazioni, nella legge 19 dicembre 1973, n. 823.

In base a tale norma, infatti, i soggetti interessati potevano iscrivere 'nel bilancio del primo esercizio chiuso dopo l'ultimo definito ai sensi del presente decreto una riserva tassata fino alla concorrenza della differenza tra l'ammontare complessivo degli imponibili definiti ai sensi del presente decreto e l'ammontare complessivo degli imponibili dichiarati, a fronte delle variazioni conseguentemente apportate nelle varie voci dell'attivo e del passivo'.

Ne consegue che:

la riserva tassata del 1973 era iscrivibile per un ammontare complessivo pari alla somma dei maggiori redditi imponibili di tutti i periodi d'imposta definiti automaticamente;

nell'attuale regime, invece, la riserva tassata è iscrivibile solo per gli ammontari corrispondenti alle rettifiche contabili che devono essere apportate per eliminare le omissioni o le falsità ancora esistenti nella situazione patrimoniale;

- la riserva tassata del 1973 era iscrivibile con contropartita alle varie voci dell'attivo o del passivo della situazione patrimoniale a scelta del soggetto interessato;

  nell'attuale regime, invece, la riserva tassata è iscrivibile solo se ed in quanto esistono delle poste contabili ben individuate, strettamente collegate con le integrazioni analitiche eseguite per i precedenti periodi di imposta, che devono essere rettificate.

Da quanto sopra deriva che l'eventuale iscrizione della riserva tassata deve avvenire, analogamente a quanto previsto dal citato art. 4 del decreto-legge n. 660/1973, nel bilancio relativo al primo esercizio chiuso dopo l'ultimo definibile ai sensi dell'art. 14 del provvedimento in esame.

CAPITOLO III

Dichiarazione integrativa con definizione automatica nei casi in cui sia stato notificato avviso di accertamento.

13 - *Contenuto*

L'articolo 16 del decreto legge n. 429, regolamenta le fattispecie in cui il contribuente, esercitando la facoltà riconosciutagli dall'art. 14, presenta dichiarazione integrativa intesa ad estinguere la controversia tributaria inerente il periodo d'imposta relativamente al quale, anteriormente alla data di presentazione della stessa dichiarazione integrativa, e cioè fino al giorno precedente, sia stato notificato avviso di accertamento sia in rettifica che d'ufficio.

Non è necessario, per l'ammissibilità della richiesta, che essa abbracci tutti i periodi d'imposta per i quali pende controversia, potendo la dichiarazione integrativa essere presentata per un solo periodo d'imposta; comunque, la domanda di integrazione deve riguardare entrambe le imposte: quella personale (IRPEF o IRPEG) e quella locale sui redditi (ILOR), ove abbiano entrambe formato oggetto d'accertamento, perchè l'accertamento, ai sensi dell'art. 38 e successivi del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è atto unico che vale agli effetti di entrambe le imposte e, conseguentemente, la controversia insorta non può che essere unica.

Se l'accertamento è stato effettuato con riferimento sia ai redditi soggetti a tassazione ordinaria che ai redditi soggetti a tassazione separata ai fini dell'IRPEF, la dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 16 deve riguardare tutti i redditi accertati.

Può essere presentata dichiarazione integrativa sia nell'ipotesi in cui è stata prodotta dichiarazione originaria sia nel caso di omissione della stessa, nel rispetto delle regole relative alle due diverse fattispecie contenute nel primo e nel secondo comma dell'art. 16.

Nel caso in cui sia stata presentata dichiarazione originaria, il primo comma dell'art. 16 dispone che per l'estinzione della controversia è necessario che il contribuente indichi nella dichiarazione integrativa un imponibile non inferiore alla somma del 60 per cento dell'imponibile accertato

dall'Ufficio e del 15 per cento dell'imponibile dichiarato dal contribuente.

La prima parte del secondo comma del ripetuto articolo prescrive, però, che in nessun caso l'imposta corrispondente al nuovo imponibile indicato in dichiarazione integrativa può essere inferiore al 20 per cento della differenza tra l'imposta corrispondente all'imponibile accertato e quella corrispondente all'imponibile dichiarato, fermi restando sulla quantificazione dell'imposta dovuta gli effetti delle eventuali ritenute d'acconto originariamente non dichiarate e del riporto delle perdite fiscalmente definite degli esercizi precedenti.

Al riguardo si fornisce la seguente esemplificazione:

un contribuente persona fisica ha esposto nella dichiarazione originaria per l'anno 1980 un reddito imponibile ai fini IRPEF di lire 60.000.000 e ai fini ILOR di lire 30.000.000 con una imposta lorda rispettivamente di lire 20.895.000 e di lire 4.500.000.

L'Ufficio delle imposte notifica avviso di accertamento in rettifica del reddito imponibile esposto nella dichiarazione originaria, elevandolo, ai fini IRPEF a lire 100.000.000 e ai fini ILOR a lire 60.000.000 con una imposta lorda, rispettivamente, di lire 39.695.000 e di lire 9.000.000.

Il citato contribuente, se vuole estinguere la controversia ai sensi dell'art. 16, deve indicare nella dichiarazione integrativa un reddito imponibile ai fini IRPEF di lire 69.000.000 (somma del 60 per cento del reddito accertato di lire 100.000.000 e del 15 per cento del reddito originariamente dichiarato di lire 60.000.000) e un reddito imponibile ai fini ILOR di lire 40.500.000 (somma del 60 per cento del reddito accertato di lire 60.000.000 e del 15 per cento del reddito originariamente dichiarato di lire 30.000.000). A detti nuovi imponibili corrispondono, rispettivamente, una imposta lorda ai fini IRPEF di lire 25.035.000 e ai fini ILOR di lire 6.075.000.

Il limite minimo d'imposta che consente l'estinzione della controversia è pari, ai fini IRPEF, a lire 3.760.000 e ai fini ILOR a lire 900.000. Detti importi corrispondono al 20 per cento della differenza tra l'imposta relativa all'imponibile accertato e quella relativa all'imponibile dichiarato.

Poichè nell'esempio prospettato i maggiori imponibili indicati nella dichiarazione integrativa danno luogo ad una maggiore imposta pari a lire 4.140.000 ai fini dell'IRPEF (risultante dalla differenza tra l'imposta integrata di lire 25.035.000 e l'imposta originariamente dichiarata di lire 20.895.000) e pari a lire 1.575.000 ai fini dell'ILOR (risultante dalla differenza tra l'imposta integrata di lire 6.075.000 e l'imposta originariamente dichiarata di lire 4.500.000) risulta rispettato il limite minimo d'imposta di cui al secondo comma dell'art. 16 e pertanto la controversia si estingue.

Si fa presente che se l'importo del reddito imponibile derivante dal calcolo indicato nel primo comma dell'art. 16 risulta eventualmente inferiore al reddito imponibile indicato nella dichiarazione originaria, non è richiesto per l'ammissibilità della dichiarazione integrativa che il reddito imponibile così risultante da indicare nel modulo di dichiarazione integrativa venga ulteriormente elevato, rispetto a quello originariamente dichiarato.

Si precisa, inoltre, secondo quanto già chiarito nel decreto ministeriale 28 settembre 1982 che, se nella dichiarazione originaria non sono stati indicati per una o più imposte redditi imponibili, la controversia si estingue se nella dichiarazione integrativa sono esposti imponibili non inferiori al 60 per cento di quelli accertati dall'Ufficio ai fini di tali imposte.

Se è stata presentata dichiarazione tardiva oltre il mese e, anteriormente alla data del 31 luglio 1982, è stato notificato avviso di accertamento d'Ufficio perchè considerata omessa la dichiarazione originaria, deve ritenersi consentita anche in detta fattispecie la possibilità di chiedere l'estinzione della controversia ai sensi dell'art. 16 considerando validamente presentata a tali fini la dichiarazione originaria.

Conseguentemente, l'imponibile da indicare in dichiarazione integrativa sarà dato dalla somma del 60 per cento di quello accertato e del 15 per cento di quello indicato nella dichiarazione originaria divenuta valida.

Il secondo comma, ultima parte, del ripetuto articolo 16 disciplina, infine, l'ipotesi in cui sia stata omessa la dichiarazione originaria e prescrive, in tale caso, che il contribuente per ottenere l'estinzione della controversia deve accettare con la dichiarazione integrativa l'imponibile accertato ridotto in misura non superiore al 30 per cento e conseguentemente l'imposta che ne risulterà dovuta non dovrà essere inferiore a quella corrispondente al 70 per cento dell'imponibile accertato.

14 - *Effetti*

Si rinvia sull'argomento a quanto precisato in generale nel paragrafo 6 del capitolo primo.

Si precisa, inoltre, che se le dichiarazioni integrative prodotte dai contribuenti ai sensi del citato art. 16 contengono tutti i requisiti sostanziali

e formali nello stesso previsti, le controversie pendenti si estinguono e divengono inapplicabili le sanzioni per omissione, infedeltà, o incompletezza delle dichiarazioni annuali dei redditi compresa quella prevista nell'art. 49 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, numero 600.

Come chiarito al punto 8, anche nell'ipotesi di estinzione della controversia ai sensi dell'art. 16, resta ovviamente e a maggior ragione preclusa all'Ufficio delle imposte la possibilità di ulteriori accertamenti ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

15 - *Particolari casi di definizione automatica (dichiarazione in perdita, dichiarazione con redditi esenti, ecc.).*

Particolari problemi si pongono per la definizione automatica nei casi in cui si sia in presenza di perdite dichiarate e/o accertate. Ciò può verificarsi per le società di capitali e gli enti equiparati il cui bilancio, come è noto, può chiudersi in utile ovvero in pareggio o in perdita.

Al riguardo si ritiene opportuno precisare che il risultato economico di cui si deve tener conto è quello relativo all'esercizio considerato, senza operare le compensazioni previste dagli articoli 17 e 24 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, con le eventuali perdite di esercizi precedenti.

Nel caso in cui la dichiarazione originaria esponga un pareggio e il competente Ufficio abbia accertato un reddito, si avrà l'estinzione automatica della controversia se la dichiarazione integrativa esporrà un reddito non inferiore al sessanta per cento dell'imponibile accertato.

Se invece la dichiarazione originaria esponeva una perdita, l'accertamento dell'Ufficio può aver comportato la determinazione di una minore perdita o di un reddito.

In entrambi i casi, ai fini di una corretta compilazione della dichiarazione integrativa che comporti l'estinzione automatica della controversia, si dovrà calcolare il sessanta per cento della differenza tra l'ammontare accertato (reddito o minor perdita) e quello dichiarato (perdita) e per tale importo dovrà essere corretta la perdita dichiarata.

Si precisa che nei casi in cui l'estinzione automatica della controversia comporti la definizione di una perdita quest'ultima potrà essere compensata con gli eventuali redditi imponibili dei cinque periodi d'imposta successivi, salvo quelli per i quali il contribuente abbia richiesto la definizione automatica ai sensi dell'art. 19 del decreto-legge in rassegna, secondo quanto sarà specificato più avanti.

Analogamente, qualora l'applicazione dell'art. 16 abbia comportato la definizione di un reddito imponibile, da questo possono essere detratte le eventuali perdite fiscalmente definite dei precedenti cinque esercizi.

Nell'ipotesi di dichiarazione originaria che esponga un reddito parzialmente o totalmente esente, si esaminano le due fattispecie che possono verificarsi a seguito dell'intervenuto accertamento dell'Ufficio:
- se è stato dichiarato un reddito totalmente esente e l'Ufficio, operando o meno la rettifica del reddito stesso, non ha riconosciuto in tutto o in parte il diritto all'esenzione, il contribuente potrà estinguere la controversia esponendo, in sede di dichiarazione integrativa, un imponibile pari al sessanta per cento del reddito tassabile accertato;
- se è stato dichiarato un reddito parzialmente esente e l'Ufficio ha determinato un maggior reddito imponibile, anche se solo attraverso il riconoscimento di una minore esenzione, il contribuente potrà estinguere la controversia esponendo in sede di dichiarazione integrativa un imponibile pari alla somma delle sessanta per cento del reddito tassabile accertato e del quindici per cento del reddito tassabile dichiarato.

Un ulteriore caso ipotizzabile è quello in cui, a fronte di una dichiarazione originaria con reddito totalmente esente, l'Ufficio abbia notificato un accertamento che rettifica l'ammontare dichiarato facendo riserva di determinare successivamente l'eventuale quota coperta da esenzione.

In tale ipotesi, il contribuente che intenda estinguere automaticamente la controversia dovrà ritenere il reddito accertato come interamente tassabile e commisurare ad esso il sessanta per cento da esporre in dichiarazione integrativa.

CAPITOLO IV

Dichiarazione integrativa con definizione automatica nei casi in cui non sia stato notificato avviso di accertamento.

16 - *Contenuto*

L'art.19 del decreto-legge n. 429 disciplina le ipotesi in cui il contribuente, con la dichiarazione integrativa di cui all'art. 14 dello stesso decreto e in assenza di notificazione di avviso di accertamento, chiede di definire automaticamente l'imposta sul reddito delle persone fisiche o l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi relative ai periodi d'imposta in ordine ai quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto anteriormente al 1° agosto 1982.

La definizione che consegue alla dichiarazione integrativa di cui all'art. 19 è denominata "automatica" perchè preclude all'Ufficio delle imposte ogni possibilità di esperire accertamenti in rettifica o d'ufficio per i periodi d'imposta oggetto di tale dichiarazione integrativa.

In tali casi l'Ufficio si limita solo a controllare se la dichiarazione integrativa è stata prodotta con l'osservanza dei presupposti e delle condizioni stabilite dall'articolo in esame e ad apportare le eventuali variazioni dei dati contenuti nelle dichiarazioni integrative, ove possibile, nei termini e con le modalità di cui all'art. 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Premesso che deve trattarsi di fattispecie in cui non è stato notificato avviso di accertamento fino al momento di presentazione della dichiarazione integrativa da parte del contribuente, detta disposizione di legge prescrive, a pena di nullità, che la dichiarazione integrativa da parte del contribuente, deve riguardare tutti i periodi di imposta e tutte le relative imposte sul reddito, cioè quelle personali e quella locale, ove entrambe risultino dalla dichiarazione originaria.

Ovviamente, la definizione automatica dell'art. 19 è consentita anche nell'ipotesi in cui nella dichiarazione originaria, al di fuori dei casi di periodi di imposta chiusi in perdita o in pareggio, risulti soltanto l'imposta personale ovvero soltanto l'imposta locale sui redditi, oppure nell'ipotesi di dichiarazione originarie che espongano un risultato reddituale zero con imposta zero, come ad esempio: reddito di lavoro autonomo assoggettabile solo all'imposta sul reddito delle persone fisiche ma non ad ILOR oppure un reddito complessivo imponibile ai fini IRPEF pari a zero o negativo.

In tali casi viene applicato sull'unica imposta esistente, nei primi due esempi, l'aumento del 25 per cento di cui si dirà in seguito, con il rispetto dei minimi di cui al terzo comma dell'art. 19; mentre per l'ipotesi di cui al terzo esempio è sufficiente che sia riconosciuto l'importo minimo previsto dalla stessa norma.

Non è consentita, invece, la definizione automatica per l'imposta sui redditi soggetti a tassazione separata, per i quali, invece, trovano applicazione le disposizioni di cui agli artt. 14, 15 e 16.

La definizione agevolata di cui all'art. 19 opera tanto nel caso di presentazione della dichiarazione dei redditi quanto nel caso di omessa presentazione di tale dichiarazione.

A tal fine è opportuno far presente che la prima parte del nono comma dell'art. 19 introduce una "fictio iuris" allorchè considera presentazione della dichiarazione dei redditi il semplice invio all'Ufficio competente del certificato (mod. 101 e 201) di cui alla lettera d) nel quarto comma dell'art. 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anche se invece era da presentarsi la dovuta dichiarazione dei redditi, mod. 740, resa obbligatoria dalla coesistenza di redditi di altra natura, oltre quelli di lavoro dipendente o assimilati.

a) *Persone fisiche*

Nelle ipotesi di presentazione delle dichiarazioni dei redditi da parte delle persone fisiche per la definizione automatica di cui all'art. 19 è necessario, altresí, che, relativamente a ogni periodo d'imposta, ciascuna imposta lorda e relative addizionali, quali risultano dalla originaria dichiarazione dei redditi, siano aumentate di un importo pari al 25 per cento, che dovrà essere poi versato nei termini e con le modalità di cui agli artt. 20 e 21 del decreto-legge n. 429. È bene chiarire che l'importo percentuale sopra indicato va applicato sull'imposta lorda quale risulta correttamente calcolata sull'imponibile indicato in dichiarazione originaria.

Non è consentita, come in precedenza accennato, alcuna compensazione tra detto ammontare d'imposta e le eventuali somme a rimborso risultanti dalla dichiarazione originaria, in quanto il riconoscimento delle de-

trazioni d'imposta, delle ritenute e dei crediti d'imposta, comunque in misura non superiore a quella indicata nella dichiarazione originaria, verrà operato dagli Uffici con eslcusivo riguardo a detta dichiarazione originaria nell'ambito delle procedure di liquidazione ad essa relative, ai sensi dell'art. 36-bis e degli artt. 41 e 42-bis rispettivamente dei decreti del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, nn. 600 e 602.

Altra condizione per godere del beneficio della definizione automatica posta dal terzo comma dell'art. 19 è che in dichiarazione integrativa sia comunque riconosciuta una maggiore imposta per un importo di almeno lire 50.000 per le persone fisiche.

L'aumento del 25 per cento dell'imposta lorda e relative addizionali e il minimo di lire 50.000, ai sensi della seconda parte del nono comma dell'art. 19, non sono dovuti per i periodi di imposta per i quali le persone fisiche hanno regolarmente presentato, in luogo della dichiarazione dei redditi mod. 740, i certificati sostitutivi (modd. 101 e 201) di cui al quarto comma, lettera d), dell'art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Per le persone fisiche titolari di reddito di impresa, di lavoro autonomo e di capitale l'importo minimo è elevato a lire 500.000.

Ai sensi dell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 detti minimi debbono considerarsi solutori ai fini della imposta sul reddito delle persone fisiche e di quella locale sui redditi relativamente, però, ad ogni singolo periodo d'imposta.

L'obbligo del pagamento degli anzidetti importi minimi opera solo nell'ipotesi in cui l'importo del 25 per cento di ciascuna imposta lorda e delle relative addizionali risulti cumulativamente per ciascun periodo di imposta inferiore ai minimi stessi.

Sorge problema se, nel caso in cui nelle dichiarazioni originarie sia stato esposto reddito prodotto in forma associata o reddito derivante dalla collaborazione in impresa familiare ai sensi dell'art. 5 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, le persone fisiche, in sede di istanza di definizione automatica ai sensi dell'art. 19, debbono riconoscere una maggiore imposta pari all'importo minimo di lire 50.000 o di lire 500.000.

Premesso che nel sistema delle imposte dirette non possono essere riconosciuti tipi di reddito oltre a quelli elencati nell'art. 6 del decreto Presidenziale n. 597, non vi è dubbio che, se il reddito prodotto dalle società o dalle associazioni di cui all'indicato art. 5 riveste natura di reddito di impresa o di lavoro autonomo, tale natura permane anche quando detto reddito viene attribuito pro-quota ai singoli soci ed associati, i quali leggittimamente sono da ritenersi, alla stregua di tali considerazioni, titolari di reddito di impresa o di lavoro autonomo, ai sensi ed ai fini di cui al terzo comma dell'art. 19 e, pertanto, nei loro confronti vige l'obbligo del pagamento dell'importo minimo di lire 500.000.

Detto importo minimo dovrà essere indicato in dichiarazione integrativa anche nel caso in cui la persona fisica abbia esposto in dichiarazione originaria redditi di diversa natura, di cui uno o più rientranti tra quelli per i quali è previsto il minimo stesso, come, per esempio, reddito di lavoro dipendente unitamente al reddito di capitale.

L'art. 19 disciplina inoltre, nei commi quinto e sesto, le ipotesi di richiesta di definizione automatica anche per i periodi di imposta per i quali sono state omesse le dovute dichiarazioni dei redditi. A tal fine sono da considerare omesse non solo le dichiarazioni originarie mai presentate, ma anche quelle prodotte con ritardo superiore ad un mese dopo il 13 luglio 1982, come può desumersi argomentando dall'ottavo comma, secondo cui "non si considerano omesse le dichiarazioni presentate anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto, anche se tardive oltre il mese".

Ciò chiarito, nell'ipotesi che l'omissione sia imputabile alle persone fisiche, il quinto comma in esame prescrive che per la definizione automatica dei periodi di imposta per i quali le dichiarazioni stesse sono state omesse, la dichiarazione integrativa deve recare l'impegno a versare lire 500.000 per ciascuno dei periodi stessi.

In proposito è opportuno evidenziare che le norme contenute nel quinto comma trovano applicazione anche nel caso in cui le persone fisiche abbiano omesso di presentare tutte le dichiarazioni dei redditi il cui termine di presentazione è scaduto entro il 31 luglio 1982; di contro, per la definizione automatica in favore delle persone giuridiche, è richiesto dal sesto comma che le stesse abbiano presentato, entro il 31 luglio 1982 perlomeno dichiarazione dei redditi per uno dei periodi d'imposta suscettibili di dichiarazione integrativa.

È appena il caso di puntualizzare che il principio stabilito nell'ultima parte del terzo comma dell'art. 19, secondo cui gli importi minimi in esso stabiliti sono da intendersi solutori ai fini di tutte le imposte relative a cia-

scun periodo d'imposta, torna applicabile anche per gli importi determinabili ai sensi del quinto e sesto comma dello stesso art. 19.

L'ultimo comma del cennato art. 19 dispone, infine, che se la definizione delle pendenze tributarie col sistema automatico avviene ai sensi del secondo comma e le maggiorazioni in esso previste (il 25 per cento di aumento dell'imposta lorda e delle relative addizionali) riguardano l'imposta locale sui redditi e una delle imposte personali, qualora non vengano raggiunti gli importi minimi prescritti, l'eventuale differenza di imposta dovuta, sino a concorrenza degli importi minimi di cui al terzo comma (lire 50.000 oppure lire 500.000), deve essere versata a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche o di quella sul reddito delle persone giuridiche.

Per esempio, una persona fisica titolare di reddito di impresa definisce la sua posizione tributaria con i criteri di automaticità aumentando del 25 per cento, ai sensi del secondo comma dell'art. 19, ai fini sia dell'IRPEF che dell'ILOR, le imposte lorde indicate in dichiarazione originaria, rispettivamente in lire 800.000 e in lire 500.000. Per effetto delle maggiorazioni in parola sono dovute ulteriori lire 200.000 ai fini IRPEF e lire 125.000 ai fini ILOR per un debito complessivo di lire 325.000. La differenza di lire 175.000 dovuta per raggiungere l'importo minimo di cui al terzo comma (lire 500.000) sarà versata a titolo di imposta sulle persone fisiche, per cui nell'esempio suddetto sarà complessivamente versata la somma di lire 500.000 di cui lire 375.000 imputate all'IRPEF e lire 125.000 all'ILOR.

Alla medesima imposta (IRPEF) deve essere imputato il versamento dell'importo di lire 500.000 indicato nel quinto comma e dovuto nell'ipotesi di omissione di dichiarazione.

b - *Società di persone*

L'art. 19 del decreto-legge n. 429 non menziona esplicitamente le società di persone e le associazioni ad esse equiparate di cui all'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597. Tuttavia, tali soggetti devono ritenersi ricompresi nell'ambito di applicazione della citata norma agevolativa, sia perchè rientranti nella generica locuzione di "contribuente" contenuta nel primo comma, sia perchè, di contro, la loro esclusione sarebbe in contrasto con lo spirito informatore della norma stessa e costituirebbe una ingiustificata discriminazione a loro sfavore.

In considerazione di ciò nel decreto ministeriale del 28 settembre 1982, recante l'approvazione dei modelli per le dichiarazioni integrative nonchè le modalità di attuazione delle relative norme, secondo quanto previsto dal terzo comma dell'art. 14 del decreto-legge n. 429, è precisato, all'art. 3, che, ai fini dell'applicazione dell'art. 19 la dichiarazione integrativa dei soggetti di cui trattasi presentata ai fini dell'imposta locale sui redditi è regolata, ove non sia diversamente stabilito, dalle disposizioni dello stesso art. 19 relative alla dichiarazione integrativa delle persone giuridiche.

Ne deriva che i predetti soggetti, non potendo essere ricompresi tra i contribuenti tassativamente elencati nel terzo comma dell'art. 19, non sono soggetti all'obbligo del pagamento dei minimi ivi previsti, e si limiteranno al versamento del 25 per cento dell'imposta lorda quale che sia l'importo risultante.

Per quanto riguarda invece le ipotesi di definizione automatica nei casi di dichiarazione omessa o di dichiarazione con reddito esente, pari a zero o negativo, le predette società ed associazioni saranno equiparate ai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e saranno quindi tenute al pagamento, rispettivamente, degli importi di lire 1.000.000 e di lire 500.000.

Inoltre, sempre in base alla richiamata equiparazione ai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, le società e associazioni di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 597, nel caso di omissione di più dichiarazioni originarie per i relativi periodi d'imposta, possono essere ammesse a fruire della definizione automatica soltanto se per le annualità interessate alla predetta definizione automatica sia stata prodotta almeno una dichiarazione originaria.

Si ricorda, infine, che le società di persone e le associazioni ad esse equiparate sono soggetti passivi ai soli fini dell'imposta locale sui redditi e, pertanto, tutti i versamenti d'imposta effettuati a seguito delle dichiarazioni integrative devono essere imputati esclusivamente a questo tributo.

c - *Persone giuridiche*

Per quanto riguarda i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che intendono avvalersi della definizione automatica prevista dall'art. 19, l'imposta minima dovuta per ogni periodo d'imposta definito è

di lire 500.000 comprensiva di IRPEG ed ILOR; nel caso di omessa dichiarazione, l'importo da versare ai fini di cui sopra è di lire 1.000.000 per ciascun periodo d'imposta e va imputato interamente all'IRPEG.

Anche per i soggetti in argomento la definizione automatica, in caso di omessa dichiarazione, si rende possibile se ne sia stata presentata almeno una.

Il quarto comma del citato art. 19 detta particolari regole per la definizione automatica da parte delle società di capitali ed enti equiparati che abbiano presentato dichiarazioni originarie dalle quali risultino ai fini fiscali perdite o pareggi: tali regole saranno singolarmente esaminate nel successivo paragrafo.

17 - *Effetti*

Rinviando a quanto precisato sull'argomento nel paragrafo 6, si evidenzia che la definizione con osservanza delle disposizioni dell'art. 19, con le modalità e i criteri innanzi chiariti, comporta la chiusura dei relativi rapporti tributari concernenti le imposte personali e l'imposta locale nonchè, ai sensi dell'art. 22 del decreto-legge, il condono di tutte le sanzioni amministrative.

18 - *Particolari casi di definizione automatica ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (società di capitali ed enti equiparati, in perdita o in pareggio).*

Il quarto comma dell'art. 19 detta particolari regole che devono essere applicate per determinare l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) dovuta in base alla dichiarazione integrativa volta a conseguire la definizione automatica delle pendenze tributarie, nei casi in cui non sia applicabile la regola generale precedentemente illustrata (maggiorazione del 25 per cento dell'imposta lorda risultante dalla dichiarazione originaria).

Considerate le particolari fattispecie che vengono prese in esame dalla norma sopra indicata, si evince che i soggetti interessati alla norma stessa possono essere soltanto le società di capitali e gli enti ad esse equiparati: esclusivamente per tali soggetti, infatti, possono verificarsi le ipotesi di dichiarazione con l'evidenziazione di un pareggio o di una perdita fiscalmente rilevante. Per gli enti non commerciali, invece, possono riscontrarsi le sole ipotesi di dichiarazione dei redditi con risultato positivo (esposizione di un reddito imponibile ai fini IRPEG) o con risultato negativo (senza l'esposizione di un reddito imponibile ai fini IRPEG). Per questi ultimi soggetti torna quindi sempre applicabile il criterio generale che prevede la maggiorazione del 25 per cento dell'imposta o delle imposte (IRPEG e/o ILOR) originariamente dichiarate, con il versamento minimo, in ogni caso, dell'importo di lire 500.000, onnicomprensivo dei due tributi

La prima delle suddette regole riguarda i casi di definizione automatica di periodi d'imposta chiusi in perdita, intendendo per tali quelli che presentano un risultato negativo senza essere stati influenzati dal riporto di perdite di esercizi precedenti.

Tale precisazione viene fatta in relazione ai possibili diversi comportamenti dei soggetti interessati in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi a suo tempo prodotta: resta inteso, infatti, che se la dichiarazione stessa è stata correttamente redatta, il riporto delle perdite di esercizi precedenti può aver comportato, al massimo, l'azzeramento del reddito dell'esercizio e non anche l'esposizione di un risultato negativo.

Per addivenire alla definizione automatica dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche nel caso in esame, la dichiarazione integrativa deve recare la diminuzione del trenta per cento della perdita dichiarata e deve inoltre evidenziare un'imposta dovuta pari al dieci per cento della differenza tra la perdita originariamente dichiarata e la perdita ridotta.

Un'altra particolare regola viene dettata dalla norma in commento per il caso in cui la dichiarazione originaria evidenzi un pareggio fiscale: in tale ipotesi il soggetto interessato, ai fini della definizione automatica, è tenuto a versare l'importo di lire 600.000.

Si precisa che, sia nel caso di perdita che nel caso di pareggio, il contribuente è tenuto a fare la definizione automatica anche con riguardo all'imposta locale sui redditi, eventualmente dovuta, tenendo presente che non opera l'obbligo del versamento minimo di lire 500.000. Pertanto, se dalla dichiarazione originaria risulta dovuta un'imposta, la dichiarazione integrativa dovrà indicare una maggiore ILOR dovuta, pari al 25 per cento dell'imposta originaria.

Altra regola dettata dal quarto comma dell'art. 19 concerne i casi di

dichiarazione originaria in cui il reddito dell'esercizio risulta ridotto per effetto del riporto di perdite di esercizi precedenti. Al riguardo, la citata norma stabilisce che l'imposta lorda sulla quale commisurare l'aumento del 25 per cento non è soltanto quella risultante dalla dichiarazione originaria, ma ad essa va aggiunta l'imposta, comprese le relative eventuali addizionali, corrispondente alla parte di reddito ridotto per effetto della compensazione operata.

L'ultima parte del quarto comma della norma in rassegna disciplina, infine, il particolare regime del riporto delle perdite di esercizi precedenti che, in deroga a quanto previsto dagli artt. 17 e 24 del D.P.R. n. 598, deve essere applicato nei casi di definizione automatica.

Detta norma stabilisce che la perdita automaticamente definita con l'abbattimento del 30 per cento, come precedentemente illustrato, non è compensabile con i redditi dei periodi d'imposta successivi, tranne che si tratti della perdita dell'ultimo dei periodi d'imposta definiti ai sensi dell'art. 19 in commento nel qual caso potrà essere regolarmente riportata nei cinque esercizi successivi.

Resta inteso che le eventuali perdite definite in modo diverso da quello previsto dall'art. 19 sono regolarmente compensabili con i redditi imponibili dei cinque periodi d'imposta successivi anch'essi non rientranti nella definizione automatica.

A titolo esemplificativo si formulano le seguenti ipotesi:

1974: definito - perdita
1975: definito - perdita
1976: con accertamento - definito art. 16 - reddito compensato con le perdite precedenti
1977: senza accertamento - reddito definito art. 19
1978: con accertamento - perdita definita art. 16
1979: senza accertamento - reddito definito art. 19
1980: senza accertamento - perdita definita art. 19
1981: con accertamento - perdita definita art. 16
1982: dal reddito che sarà dichiarato e/o definito saranno deducibili, nei limiti della capienza, le perdite definite del 1981 (art. 16), del 1980 (ultimo esercizio definito ai sensi dell'art. 19) e del 1978 (perdita definita ai sensi dell'art. 16).

La norma in esame stabilisce, tuttavia, che per i periodi d'imposta automaticamente definiti secondo le regole in essa previste, restano salvi gli effetti delle compensazioni eseguite in sede di liquidazione dell'IRPEG dovuta in base alle dichiarazioni originarie.

CAPITOLO V

Riscossione mediante versamento delle imposte risultanti dalle dichiarazioni integrative.

19 - *Riscossione mediante versamento diretto.*

Gli articoli 20 e 21 del decreto-legge n. 429, nel disciplinare le modalità di versamento delle imposte dovute in base alle dichiarazioni integrative dei redditi, fanno riferimento alle disposizioni di carattere generale contenute nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ma introducono anche modalità di versamento del tutto peculiari, per cui si rende opportuno un articolato esame delle relative disposizioni.

Una prima distinzione va fatta a seconda che al contribuente sia stato o meno notificato, anteriormente alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, un accertamento in rettifica o d'ufficio: in caso di accertamento, l'imposta dovuta a seguito della dichiarazione integrativa sarà liquidata d'ufficio e riscossa mediante iscrizione a ruolo; negli altri casi, è lo stesso contribuente che dovrà provvedere alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa e al conseguente versamento diretto, con le modalità e nei termini appresso illustrati.

Le istruzioni già pubblicate nella Gazzetta Ufficiale, per la compilazione delle dichiarazioni integrative guidano in maniera sufficiente il contribuente a determinare in quali casi dovrà eseguire direttamente il versamento in Banca o in Esattoria e, in quali altri, dovrà attendere invece la notifica della cartella esattoriale. In particolare, per quanto riguarda le dichiarazioni integrative dei redditi delle persone fisiche e delle società e associazioni di cui all'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, occorre procedere al versamento diretto, mediante delega bancaria nell'ipotesi di dichiarazione integrativa con definizione automatica o meno in assenza di accertamento notificato, mentre il pagamento avverrà mediante cartella esattoriale a seguito di iscrizione a ruolo da parte degli uffici delle imposte nelle ipotesi di dichiarazione integrativa presentata ai sensi degli articoli 16 e 17 in presenza di accertamenti già notificati.

Per quanto riguarda i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche si ricorda, sempre con riferimento alle ipotesi di dichiarazione integrativa in assenza di avviso di accertamento, che il versamento diretto dovrà essere effettuato in Esattoria.

Per quanto concerne l'imposta sul reddito delle persone fisiche relativa a redditi soggetti a tassazione separata, dichiarati nel quadro B della dichiarazione integrativa dei redditi delle persone fisiche, la stessa verrà liquidata d'ufficio e sarà riscossa mediante ruolo. Si esaminano, qui di seguito, separatamente, i versamenti da eseguirsi in Banca, e quelli da effettuarsi direttamente in Esattoria.

Versamenti mediante delega bancaria.

L'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta locale sui redditi dovute dalle persone fisiche e dalle società di assicurazione indicate nell'art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, sulla base delle dichiarazioni integrative dei redditi e tenuto conto di quanto sopra detto, devono essere versate alla Sezione di tesoreria provinciale dello Stato, mediante delega bancaria.

A tal fine, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, in corso di perfezionamento, vengono approvati appositi moduli per il versamento delle imposte dovute ai sensi del decreto-legge n. 429, che si differenziano dai moduli ordinari previsti per il versamento delle imposte IRPEF e ILOR sulla base delle dichiarazioni annuali.

Le principali caratteristiche dei predetti moduli possono così riassumersi:

- modulo unico per versare contestualmente sia l'IRPEF che l'ILOR;
- obbligo, da parte del contribuente, di riportare sulla delega bancaria la modalità di versamento prescelta quale risulta dalla dichiarazione integrativa, e cioè se trattasi di versamento in unica soluzione, in tre rate o in sei rate. Nel caso di versamento frazionato, va indicato a quale rata il versamento si riferisce;
- rilascio dell'attestato di versamento da parte dell'azienda di credito in unico esemplare e ciò in quanto non occorre trasmettere all'Amministrazione finanziaria l'attestazione di pagamento, provvedendo l'Amministrazione stessa alla rilevazione e al controllo dei pagamenti per il tramite del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria.

Come si desume anche dalle istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni integrative, il pagamento delle imposte IRPEF e/o ILOR in unica soluzione consente al contribuente di beneficiare di una riduzione, pari al 5 per cento delle imposte dovute (art. 20, settimo comma); mentre nessun abbuono spetta nell'ipotesi che venga prescelta la forma di pagamento in tre rate. In tale fattispecie, l'IRPEF e l'ILOR dovute vanno versate in tre soluzioni, di cui: la prima rata,pari al 40 per cento del debito tributario, tra il 10 e il 30 novembre prossimo; la seconda rata, pari al 30 per cento del debito tributario, nel mese di febbraio 1983; la terza rata, pari al residuo 30 per cento del debito tributario, nel mese di giugno 1983.

Oltre alle due modalità sopra accennate, è in facoltà del contribuente di scegliere una terza forma di versamento delle imposte, con una rateizzazione prevista fino al mese di maggio 1984. Ciò comporta, però, che il debito tributario vada maggiorato dell'interesse annuo del 23 per cento, costituito dalla somma del saggio ufficiale di sconto del 18 per cento in vigore alla data del decreto ministeriale sopra richiamato del 28 settembre 1982, emanato ai sensi dell'art. 24 del decreto-legge n. 429, e del saggio dell'interesse legale del 5 per cento.

Tenuto conto che gli interessi del 23 per cento vanno calcolati limitatamente alla quota degli importi versati successivamente alla scadenza prevista per l'ordinario versamento in tre rate, e considerato il numero delle rate e delle singole scadenze, è possibile stabilire che la quota d'imposta da versare in ciascuna delle sei scadenze è pari al 18,64 per cento dell'ammontare delle imposte e delle addizionali dovute in base alla dichiarazione integrativa. I versamenti in parola vanno eseguiti alle seguenti scadenze: la prima rata tra il 10 e il 30 novembre 1982, le altre nei mesi di febbraio, giugno e novembre 1983 e nei mesi di febbraio e maggio 1984. La modalità di versamento scelta all'atto della presentazione della dichiarazione integrativa è vincolante per il contribuente. Da ciò discende che in caso di versamento rateizzato in sei rate, il pagamento anticipato, rispetto alle scadenze previste, di una o più rate non dà diritto ad alcuna riduzione dell'ammontare complessivo degli interessi; parimenti, il mancato pagamento di una o più rate non fa venire meno il diritto del contribuente alla rateazione, il quale pertanto può pagare alle singole scadenze le rate residue mentre alla riscossione di quelle non pagate si provvederà mediante iscrizione al ruolo, distintamente per ciascuna rata.

Il mancato pagamento alle scadenze previste, di tutte o di parte delle somme dovute, comporta l'applicazione della soprattassa del 40 per cento dell'imposta non versata, ai sensi dell'art. 92, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 - come modificato dal decreto-legge 20 novembre 1981, n. 661, convertito nella legge 22 gennaio 1982, n. 5 - e degli interessi del 12 per cento in ragione di anno. Ove l'infrazione sia riferibile ad un versamento dilazionato in 6 rate, la soprattassa va calcolata sulla sola parte d'imposta non pagata, al netto della quota d'interesse del 23 per cento come sopra liquidata. La medesima sanzione va applicata in caso di ritardo nell'esecuzione del pagamento, salva la riduzione al 3 per cento se il versamento è eseguito nei tre giorni successivi a quello di scadenza.

A questo proposito si rammenta che le aziende di credito sono tenute ad accettare deleghe conferite tardivamente rispetto ai mesi di scadenza delle diverse rate, ma non oltre il mese successivo a ciascuna scadenza e ferma l'irrogazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della soprattassa delle 40 per cento e degli interessi del 12 per cento.

Per quanto riguarda le specifiche incombenze cui sono tenute le aziende di credito, si fa riserva di separate istruzioni, non appena sarà perfezionato l'apposito decreto ministeriale, da emanarsi dal Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, ai sensi dell'art. 21, secondo comma, della legge 7 agosto 1982, n. 516.

Versamento diretto in esattoria.

L'imposta sul reddito del persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi dovute dalle società e dagli enti indicati nell'art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, devono essere versate all'esattoria delle imposte, competente secondo il domicilio fiscale del versante al momento della presentazione della dichiarazione integrativa dei redditi. Ciò, anche se i versamenti relativi alle decorse annualità, oggetto della dichiarazione integrativa, sono state versate ad altre esattorie, essendo all'epoca diverso il domicilio fiscale del versante.

Nei casi precedentemente indicati per i quali è prevista la riscossione delle imposte mediante versamento diretto in esattoria, l'art. 21, primo comma, del decreto-legge n. 429, richiama le modalità di pagamento previste dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Per quanto riguarda la modulistica da utilizzare per l'effettuazione

dei pagamenti di che trattasi, si fa presente che, diversamente da quanto stabilito per i versamenti mediante delega bancaria, non si è resa necessaria la predisposizione di specifici stampati.

Infatti, con decreto ministeriale del 5 ottobre 1982 è stata autorizzata l'utilizzazione delle distinte e dei bollettini di conto corrente postale normalmente usati per il versamento dell'IRPEG e dell'ILOR, con le seguenti avvertenze:

- per il pagamento dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche liquidata in base alla dichiarazione integrativa, la distinta di versamento Mod. 11, Modul. F., Imposte 511, e il bollettino di conto corrente postale Mod. 10, Modul. F., Imposte 510, vanno integrati con il numero di codice esattoriale 2130 la cui legenda è: "IRPEG dovuta in base a dichiarazione integrativa (legge 7.8.1982, n. 516)";

- per il pagamento dell'imposta locale sui redditi liquidata in base alla dichiarazione integrativa, la distinta di versamento Mod. 14, Modul. F., Imposte 514, e il bollettino di conto corrente postale Mod. 15, Modul. F., Imposte 515, devono essere integrati con il numero di codice esattoriale 3130, la cui legenda è: "ILOR dovuta in base a dichiarazione integrativa (legge 7.8.1982, n. 516)";

- sulle distinte e sui bollettini di conto corrente postale sopra menzionati il contribuente deve riportare, desumendola dalla dichiarazione integrativa dei redditi, la modalità di versamento prescelta: se in unica soluzione, in tre rate o in sei rate. Nel caso di versamento frazionato, occorre indicare altresì il numero della rata al quale il versamento si riferisce;

- Non occorre riportare alcuna indicazione alla voce "periodo d'imposta";

- sia la quietanza e l'attestato di pagamento rilasciati dall'esattore che la ricevuta e l'attestato rilasciati dall'ufficio dei conti correnti postali devono essere conservati dal contribuente e non devono essere allegati alla dichiarazione integrale nè trasmessi all'ufficio delle imposte.

Per quanto riguarda le disposizioni di carattere generale relative al versamento in unica soluzione, in tre rate o in sei rate, e, in particolare, sulle scadenze delle singole rate, sul calcolo degli interessi, dei quali vanno maggiorate le imposte ove il contribuente scelga il versamento in sei rate, e sulla definitività del sistema di pagamento scelto dal contribuente, valgono le considerazione già svolte a proposito del versamento dell'IRPEF e dell'ILOR mediante delega bancaria.

In questa sede si richiama l'attenzione di quelle società od enti che per il pagamento delle imposte intendono avvalersi del servizio dei conti correnti postali: detto pagamento, infatti, deve avvenire con un anticipo di sei giorni, rispetto all'ultimo giorno previsto per il versamento allo sportello esattoriale.

È da tenere presente, poi, che il versamento delle imposte dovute in base a dichiarazione integrativa deve essere effettuato separatamente da altri eventuali versamenti dovuti per le medesime imposte ma a diverso titolo (versamento d'acconto o a saldo in base alla dichiarazione annuale dei redditi e versamento dell'addizionale straordinaria di cui alla legge 22 dicembre 1981, n. 787).

In ordine alla puntuale osservanza dei termini di pagamento, si fa presente che ove il versamento venga eseguito con ritardo si renderà applicabile la soprattassa del 40 per cento sulla somma versata in ritardo, oltre gli interessi del 12 per cento di cui all'art. 9 del citato decreto presidenziale n. 602. Tenuto conto, poi, che l'art. 6, sesto comma, del decreto ministeriale 28 settembre 1982, stabilisce che gli uffici delle imposte devono procedere all'iscrizione a ruolo delle somme non versate distintamente per ciascuna rata, i contribuenti possono eseguire versamenti tardivi di imposta entro il mese successivo a ciascuna scadenza, salva l'applicazione delle indicate sanzioni. Se il versamento è eseguito con ritardo maggiore e, contemporaneamente, l'ufficio ha provveduto all'iscrizione a ruolo, il contribuente dovrà corrispondere quanto iscritto a ruolo, salvo poi a chiedere il rimborso all'Intendenza di Finanza, a mente dell'art. 38 del decreto 602, per le somme di imposte versate tardivamente.

Relativamente agli adempimenti cui sono tenuti gli esattori, si fa presente quanto segue:

- le somme riscosse con i numeri di codice 2130 e 3130 devono essere versate al bilancio dello Stato con imputazione al capitolo 1030;

- per il codice 2130 è istituito il raggruppamento d'imposta n. 17 e il versamento deve affluire all'art. 3;

- per il codice 3130 è istituito il raggruppamento d'imposta n. 18 e il versamento deve affluire all'art. 6;

- il versamento deve essere eseguito con una distinta, o con un postagiro per le somme affluite sul conto corrente postale vincolato, separatamente dalle altre somme riscosse nella decade;

- per la contabilizzazione delle somme di che trattasi occorre istituire un apposito registro riassuntivo delle riscossioni, tenuto anche conto che quello ordinario previsto per la generalità delle riscossioni non è suscettibile di ulteriore ampliamento;

- le distinte di versamento esattoriali e i certificati di accreditamento del conto corrente postale dovranno essere scrupolosamente conservati in maniera separata dagli stampati relativi alle altre riscossioni, e ciò in attesa di ulteriori istruzioni che l'Amministrazione si riserva di diramare per l'acquisizione dei dati relativi alle riscossioni eseguite a mente del decreto-legge n. 429.

20 - *Riscossione mediante iscrizione a ruolo.*

- Iscrizione a ruolo delle imposte dovute in base a dichiarazioni integrative, relative a redditi per i quali sia stato notificato avviso di accertamento.

Come avanti precisato l'art. 20, primo comma, esclude il versamento diretto per i tributi dovuti in base alle dichiarazioni integrative presentate, a norma dell'art. 16, nell'ipotesi in cui sia stato già notificato l'avviso di accertamento.

Pertanto, in presenza delle dichiarazioni sopraindicate, gli Uffici delle imposte debbono procedere, a norma dell'art. 17, primo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, all'iscrizione a ruolo delle imposte che risultano dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni integrative, tenendo conto, ovviamente, di quanto già iscritto a ruolo o versato.

Benchè nella legge in esame non vi sia una specifica norma riguardante la riscossione dei carichi tributari dovuti in base al menzionato art. 16, si ritiene che anche per le iscrizioni di cui trattasi torni applicabile il disposto del quarto comma dell'art. 20 che prevede l'iscrizione in ruolo speciale (in unica soluzione). Di conseguenza resta esclusa la possibilità di disporre eventuali dilazioni, per il pagamento degli importi in parola, stante il divieto posto dall'art. 19, secondo comma, del D.P.R. n. 602.

- Iscrizione a ruolo a seguito del mancato versamento diretto delle somme dovute in base alle dichiarazioni integrative.

Qualora, in conseguenza della liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni integrative, effettuata dagli Uffici delle imposte e dai Centri di Servizio a norma dell'art. 36-bis del citato D.P.R. n. 600, emerga che sono dovute somme maggiori di quelle esposte nella dichiarazione ovvero risulti che, per gli importi indicati nella dichiarazione stessa, non sono stati eseguiti, in tutto o in parte, i relativi versamenti diretti (in esattoria o in Tesoreria per il tramite delle aziende di credito) l'art. 20 del decreto-legge n. 429, prevede, al quarto comma, la riscossione dei suaccennati importi mediante l'iscrizione in ruolo speciale, semprechè si tratti di somme il cui ammontare superi le lire 5.000.

Il successivo quinto comma dello stesso art. 20 stabilisce, inoltre, che sulle anzidette somme vanno applicati gli interessi del 12 per cento previsti dall'art. 9 del D.P.R. n. 602, nonchè la soprattassa di cui all'art. 92, primo comma, del medesimo decreto, nella misura del 40 per cento, da iscriversi, come il carico d'imposta, in ruolo speciale.

Le suddette iscrizioni a ruolo debbono essere effettuate entro il termine posto dall'art. 17, primo comma, del D.P.R. n. 602 e cioè entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Pertanto il termine in parola verrà a scadere il 31 dicembre 1987, tenuto conto che il terzo comma dell'art. 20 stabilisce che detto termine va calcolato con decorrenza dall'anno 1982.

Con il decreto ministeriale 28 settembre 1982, emanato in base al disposto del citato art. 20, è stato precisato che i competenti Uffici debbono procedere, distintamente per ciascuna rata non versata, all'iscrizione a ruolo delle somme dovute e non versate, nonchè degli interessi e delle soprattasse.

- Iscrizione a ruolo delle imposte dirette abolite per effetto della riforma tributaria dovute in base a dichiarazioni integrative.

L'art. 24, quarto comma, stabilisce espressamente che la riscossione delle imposte dirette abolite per effetto della riforma tributaria, definite in base al decreto-legge n. 429, deve avvenire mediante iscrizione a ruo-

lo a norma dell'art. 20 dello stesso decreto-legge, cioè in ruolo speciale, in unica soluzione, per il quale, come già detto, l'art. 19, secondo comma, del D.P.R. n. 602, esclude la possibilità di consentire dilazioni di pagamento.

Atteso il richiamo all'art. 20, si ritiene che anche in questo caso non debba farsi luogo all'iscrizione a ruolo di somme il cui importo non superi le lire 5.000.

CAPITOLO VI

Definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti relative alle imposte dirette abolite per effetto della riforma tributaria.

Nella circolare n. 38 del 5 ottobre 1982, protocollo 7/3414, nel dare i primi chiarimenti in ordine alla definizione, mediante apposita istanza in carta semplice da presentare al competente Ufficio delle imposte, delle controversie relative alle imposte dirette abolite per effetto della riforma tributaria, di cui all'art. 24 del decreto-legge n. 429, si è fatta riserva di ulteriori istruzioni al riguardo che vengono qui di seguito fornite.

21 - *Ambito di applicazione*

Possono essere oggetto delle istanze di definizione di cui alla citata norma, le controversie, ancora pendenti alla data del 14 luglio 1982, riguardanti periodi d'imposta relativi agli anni 1973 e precedenti e cioè i seguenti tributi soppressi:

a) - imposta sui redditi di ricchezza mobile categorie A, B, C/1 e C/2;
b) - imposta complementare progressiva sul reddito complessivo;
c) - imposta sulle società;
d) - imposta sui redditi dominicali dei terreni e sul reddito agrario;
e) - imposta sul reddito dei fabbricati;
f) - imposta sulle obbligazioni;
g) - la ritenuta sugli utili distribuiti dalle società;
h) - la ritenuta sul compenso corrisposto al conduttore uscente per la perdita dell'avviamento commerciale;
i) - le sovraimposte e le addizionali alle predette imposte.

A differenza dell'analogo provvedimento di cui al decreto-legge 5 novembre 1973, n. 660, convertito nella legge n. 823 del 19 dicembre 1973, con il decreto-legge n. 429 in esame la definizione è consentita anche per i tributi suddetti dovuti dai sostituti di imposta salvo rivalsa nei confronti dei percipienti il reddito (sostituiti).

Per espressa previsione del quinto comma dell'art. 24, le con-

troversie che riguardano la classificazione del reddito di ricchezza mobile nella categoria B o nella categoria C/1 possono essere oggetto definizione e l'imposta relativa va calcolata applicando all'imponibile definito l'aliquota riusultante dalla media fra le aliquote delle due suddette categorie di redditi.

Restano altresì nell'ambito di applicazione dell'art. 24 in esame anche le controversie concernenti la qualificazione o classificazione del reddito o l'aliquota applicabile. In tali casi la definizione si attua in conformità all'accertamento dell'Ufficio.

Fatta eccezione per i casi suindicati, di regola la definizione delle controversie in parola può riguardare soltanto gli avvisi di accertamento, in rettifica o d'ufficio, tuttora pendenti, dai quali risultino accertati redditi imponibili.

Debbono pertanto ritenersi esclusi dall'ambito dell'art. 24 gli accertamenti che prevedono la riduzione di perdite dichiarate e quelli che non attengono alla determinazione dell'imponibile di ciascun periodo d'imposta.

Come precisato nella richiamata circolare n. 38 del 5 ottobre 1982, le istanze vanno redatte in carta semplice e spedite all'Ufficio delle imposte dirette competente a mezzo raccomandata semplice.

Al riguardo giova tener presente che il contribuente o il sostituto d'imposta interessato può aver avuto domicilio fiscale in Comuni facenti parti di diversi distretti, e quindi può darsi che abbia presentato le dichiarazioni di redditi propri o dei redditi altrui a Uffici distinti.

Qualora si verificano tali situazioni con possibilità di controversie in atto con diversi Uffici delle imposte dirette, sorge la necessità che l'interessato compili altrettante istanze di definizione quante sono gli Uffici con i quali si trova a controvertere ed a spedirle separatamente ai singoli Uffici.

Sarà invece sufficiente presentare un'istanza per più controversie quando queste riguardano lo stesso Ufficio delle imposte.

L'istanza dovrà contenere:

a) generalità, denominazione o ragione sociale e attuale domicilio fiscale del contribuente o del sostituto d'imposta istante;

b) dati identificativi di ciascuna controversia, compresi quelli dell'avviso di accertamento impugnato, distintamente per periodo d'imposta;

c) distintamente per ciascuna controversia e per ciascun periodo d'imposta, l'indicazione delle somme già versate in tesoreria o in base a ruolo a titolo di imposta, comprese le addizionali, sovraimposte ed aggi, di maggiorazioni d'imposta o d'interessi, quali risultano dalle cartelle esattoriali quietanzate o da ricevute di versamenti;

d) la richiesta di voler definire ai sensi dell'art. 24 la controversia pendente per un imponibile pari ai due terzi di quello accertato dall'Ufficio. Si ricorda che il concetto di "imponibile accertato" è stato precisato nella menzionata circolare n. 38, nel senso che esso va inteso quale maggiore imponibile determinato dall'Ufficio in sede di rettifica della dichiarazione rispetto a quello dichiarato ovvero l'intero reddito imponibile accertato dall'Ufficio in caso di omessa dichiarazione, a nulla rilevando l'attuale stadio della controversia e le decisioni eventualmente intervenute nel frattempo;

e) data e sottoscrizione da parte del contribuente o del sostituto d'imposta ovvero, precisandolo, da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale;

f) l'istanza intestata all'Ufficio distrettuale delle imposte dirette competente al quale va spedita.

22 - *Soggetti ammessi a usufruire della agevolazione.*

Come accennato in precedenza, hanno facoltà di presentare l'istanza di definizione in discorso i contribuenti per redditi propri o ad essi imputabili o i sostituti d'imposta i quali abbiano in corso controversie con l'Ufficio delle imposte che non si siano rese definitive anteriormente al 14 luglio 1982, data di entrata in vigore del decreto-legge n. 429.

23 - *Effetti.*

In forza del secondo comma dell'art. 24 le istanze di definizione producono i seguenti effetti:

a) - estinzione del procedimento nel quale si dibatte la controversia oggetto dell'istanza di definizione. Pertanto, gli Uffici, una volta accertata la validità delle istanze, effettueranno le necessarie comunicazioni all'organo giurisdizionale presso il quale la controversia è pendente, affinchè

possa essere dichiarato estinto il procedimento.

Qualora l'organo suddetto abbia già emesso la decisione ma questa non sia stata notificata ovvero, se notificata, pendono termini per l'impugnativa, l'Ufficio provvederà ai necessari adempimenti di liquidazione dell'istanza ritenendo definita la controversia relativa;

b) - abbuono delle maggiorazioni d'imposta per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'art. 184 bis del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, e degli interessi di cui all'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in vigore dal 1° gennaio 1974, relativamente al reddito definito nella misura di due terzi dell'imponibile accertato dall'Ufficio, rimanendo però irripetibili le suddette maggiorazioni e interessi che siano stati riscossi anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 429, cioè prima del 14 luglio 1982;

c) - non applicazione delle sanzioni amministrative previste per l'omissione, l'incompletezza, l'infedeltà e la tardività della dichiarazione, semprechè dette sanzioni non siano state già riscosse anteriormente al 14 luglio 1982;

d) - ai sensi del primo comma dell'art. 1 del D.P.R. 9 agosto 1982, n. 525, la definizione della controversia comporta l'amnistia dei reati emergenti dall'accertamento dell'Ufficio cui l'istanza di definizione si riferisce.

24 - *Adempimenti degli Uffici delle Imposte.*

Gli Uffici ricevute le istanze procederanno alla loro protocollazione in apposito registro per poi smistarle ai singoli reparti o funzionari ai quali fanno carico le istruttorie delle controversie cui si riferiscono.

Esaminata la validità o meno delle istanze gli Uffici provvederanno:

a) - a dare comunicazione agli interessati delle istanze che non possono essere prese in considerazione per inammissibilità (istanze presentate oltre il 30 novembre 1982, controversie non più pendenti per omessa richiesta di fissazione di udienza, ex art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, mancanza di elementi necessari per individuare la controversia pendente, etc.);

b) - a liquidare le istanze ritenute valide per iscrivere a ruolo quanto ancora dovuto dal contribuente o dal sostituto d'imposta, ovvero per effettuare rimborsi o sgravi per gli importi già iscritti a ruolo ma non dovuti perchè eccedenti quelli corrispondenti agli imponibili definiti con l'istanza di definizione.

PARTE SECONDA

IMPOSIZIONE INDIRETTA

CAPITOLO I

Imposta sul valore aggiunto

25 - *Dichiarazione integrativa (art. 25).*

Nell'articolo in esame viene stabilito che l'unico mezzo per avvalersi delle norme agevolative di cui trattasi è dato dalla dichiarazione integrativa, talchè questa deve essere presentata sia nel caso che le previste dichiarazioni annuali non siano state mai presentate sia nelle ipotesi che si vogliano rettificare (vale a dire integrare) quelle già presentate.

In particolare la norma consente la presentazione delle dichiarazioni integrative per i periodi di imposta relativamente ai quali il termine di presentazione delle dichiarazioni stesse è scaduto entro il 5 marzo 1982 e cioè per gli anni solari sino al 1981 compreso, ovvero, in caso di cessazione di attività, per il minor periodo di tempo in relazione al quale è stata o avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione.

Tale facoltà è tuttavia preclusa allorchè si è in presenza di un accertamento divenuto definitivo alla data del 14 luglio 1982 per il fatto che il contribuente non ha presentato ricorso entro i termini prescritti ovvero che è intervenuta una decisione o una sentenza passata in giudicato.

Giova al riguardo sottolineare che:

1) i contribuenti sono ammessi:

- a presentare le dichiarazioni integrative in luogo di quelle omesse, semprechè il risultato finale sia una imposta dovuta e comporti quindi un versamento a favore dell'Erario;
- a rettificare le dichiarazioni a suo tempo presentate, ancorchè con ritardo superiore ad un mese, indicando la maggiore imposta dovuta ovvero il minor credito spettante.

Gli eredi di un soggetto d'imposta, i quali abbiano fruito della proroga dei termini prevista dall'art. 35-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, possono beneficiare di tali disposizioni semprechè la dichiarazione annuale del 1981 sia stata presentata anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto in esame, e cioè entro il 13 luglio 1982.

La maggior imposta dovuta o il minor credito spettante possono derivare tanto da un incremento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili quanto da una diminuzione dell'imposta detraibile originariamente dichiarata. Deve invece ritenersi esclusa la possibilità di operare detrazioni di imposta precedentemente non dichiarate.

Il contribuente che, per il tipo di attività esercitata (ad es. operazioni non imponibili o esenti) non abbia evidenziato nella dichiarazione originaria nè imposta relativa a operazioni imponibili nè imposta ammessa in detrazione, può avvalersi esclusivamente delle disposizioni agevolative previste dall'art. 28, come sarà più avanti chiarito.

2) La dichiarazione integrativa, come strumento tecnico del quale debbono avvalersi gli interessati per la presentazione delle dichiarazioni omesse o la rettifica di quelle presentate, deve:

- essere compilata, a pena di nullità, in conformità al modello approvato con il decreto del Ministro delle finanze 28 settembre 1982 pubblicato nel supplemento ordinario della Gazzetta Ufficiale n. 270 del 30 settembre 1982;
- essere presentata direttamente ovvero spedita, per raccomandata, nel periodo compreso tra il 10 ed il 30 novembre 1982, agli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente.

3) In base agli espliciti richiami all'art. 37, primo e quarto comma, ed all'art. 40, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633:

a) le dichiarazioni integrative devono essere sottoscritte dal contribuente o da un suo rappresentante legale o negoziale;

b) la prova della presentazione della dichiarazione integrativa che dai protocolli, registri ed atti dell'Ufficio I.V.A. non risultasse pervenuta, non può essere data che mediante la ricevuta dell'Ufficio stesso o la ricevuta della raccomandata;

c) le dichiarazioni integrative presentate ad ufficio diverso da quello competente si considerano presentate alla data in cui pervengono all'ufficio competente. Di conseguenza, nel caso di dichiarazioni presentate nei termini ad Ufficio incompetente e pervenute oltre il 30 novembre 1982 a quello competente, il contribuente perde il diritto di usufruire delle disposizioni agevolative.

26 - *Estinzione delle controversie relative ad accertamenti notificati (art. 26).*

Il primo comma dell'articolo in esame indica le condizioni necessarie affinchè, attraverso la presentazione della dichiarazione integrativa, si determini la definizione del rapporto tributario per i periodi di imposta per i quali l'Ufficio I.V.A. abbia notificato avviso di rettifica o di accertamento induttivo entro il giorno precedente la data di spedizione o presentazione della dichiarazione integrativa.

Si richiama l'attenzione degli Uffici sul fatto che la facoltà di usufruire delle disposizioni in argomento non deve essere necessariamente esercitata dal contribuente per tutti i periodi di imposta per i quali ha avuto notificato avviso di rettifica o di accertamento, ma può essere limitata a uno o ad alcuni dei periodi suddetti.

Restano invece esclusi dalla previsione dell'art. 26 i periodi di imposta per i quali i contribuenti, avendo commesso unicamente infrazioni formali, hanno avuto notificati gli avvisi di irrogazione di sanzione di cui all'art. 58, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, le disposizioni in esame prevedono che, qualora sia stata presentata la dichiarazione originaria, il rapporto tributario si definisce purchè risultino soddisfatte entrambe le condizioni seguenti:

a) l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa deve essere non inferiore (e cioè maggiore od uguale) ad un ammontare pari al 60 per cento della maggiore imposta accertata dall'Ufficio diminuito del 25 per cento dell' "imposta dovuta" in base alla originaria dichiarazione.

Per "imposta dovuta" si deve intendere la differenza tra l'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni imponibili e l'ammontare costituito dall'imposta ammessa in detrazione ai sensi degli artt. 19, 19 bis, 77 (operazioni già assoggettate all'imposta generale sull'entrata), 82 (imposta generale sull'entrata relativa agli investimenti), 83 (imposta generale sull'entrata relativa alle scorte) e 87 (imposta di fabbricazione sui filati) del D.P.R. n. 633/1972, nonchè dalla ulteriore detrazione del 4 per cento prevista dall'art. 18 della legge 12 agosto 1977, n. 675 e successive modificazioni.

Si evidenzia che l'imposta dovuta, come sopra specificata, è quella di competenza dell'anno, per cui può aversi imposta dovuta anche in presenza di una dichiarazione annuale con risultato finale a credito per effetto, ad esempio, del computo dell'eccedenza relativa all'anno precedente.

b) l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa deve essere non inferiore al 20 per cento della maggiore imposta accertata dall'ufficio.

Al riguardo si fa presente che nella previsione dell'art. 26 rientrano anche le dichiarazioni originarie a credito - sia con richiesta di computazione dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, sia con richiesta di rimborso totale o parziale - rettificate dall'ufficio, in quanto nella locuzione "maggiore imposta accertata" è da ritenere compreso il riscontro di un minor credito o l'annullamento del credito.

In tal caso:

- se nella dichiarazione originaria chiusa a credito risulta comunque una "imposta dovuta" nel significato sopra specificato, le condizioni per la estinzione della controversia sono le stesse indicate nei precedenti punti a) e b);
- se nella dichiarazione originaria chiusa a credito non vi è "imposta dovuta", l'unica condizione affinchè possa estinguersi la controversia è che il minor credito riconosciuto con la dichiarazione integrativa sia non inferiore al 60 per cento del minor credito e, eventualmente, della maggiore imposta accertati dall'uffico.

Qualora sia stata omessa la dichiarazione originaria, il rapporto tributario si definisce semprechè dalla dichiarazione integrativa risulti una imposta da versare non inferiore al 70 per cento di quella accertata dall'ufficio.

Se non vi verificano le condizioni per la definizione del rapporto tributario la controversia - secondo quanto previsto dal secondo comma dell'articolo in esame - prosegue limitatamente alla differenza tra l'imposta o la maggior imposta accertata dall'ufficio e quella risultante dalla dichiarazione integrativa.

A maggior chiarimento della disposizione in argomento si espongono i seguenti esempi:

I - <u>È stato notificato avviso di accertamento induttivo o rettifica di una dichiarazione a debito o di una dichiarazione con risultato finale a credito recante "imposta dovuta" (nell'anno di competenza):</u>

Posto che:

a = imposta dovuta in base alla dichiarazione originaria;

b = maggior imposta accertata dall'ufficio rispetto ad a;

c = imposta risultante dalla dichiarazione integrativa.

A - Se a = 20.000.000
b = 10.000.000
c = 2.000.000

si verificano entrambe le condizioni previste dal primo comma dell'art. 26 per l'automatica estinzione della controversia, e cioè:

c maggiore o uguale 0,6b - 0,25a e c maggiore o uguale 0,2b

Infatti:

1) 2.000.000 è maggiore di (0,6 × 10.000.000) - (0,25 × 20.000.000) = 6.000.000 - 5.000.000 = 1.000.000

2) 2.000.000 è uguale a 0,2 × 10.000.000 = 2.000.000

In tal caso l'imposta resta definita per l'ammontare complessivo di lire 22.000.000 anzichè di lire 30.000.000 come da accertamento.

B - Se a = 20.000.000
b = 15.000.000
c = 3.000.000

si verifica soltanto la seconda condizione prevista dal primo comma dell'art. 26 per l'automatica estinzione della controversia, in quanto:

1) 3.000.000 è minore di (0,6 × 15.000.000) - (0,25 × 20.000.000) = 9.000.000 - 5.000.000 = 4.000.000

2) 3.000.000 è uguale a 0,2 × 15.000.000 = 3.000.000

In questo caso la controversia prosegue innanzi agli Organi del contenzioso tributario limitatamente all'importo

15.000.000 - 3.000.000 = 12.000.000

C - Se il contribuente ha presentato la dichiarazione con risultato finale a credito di lire 20.000.000, per effetto della computazione di crediti di anni precedenti, ma con una "imposta dovuta" di lire 4.000.000, e:

a = 4.000.000
b = 10.000.000 minor credito
c = 5.000.000

si verificano entrambe le condizioni previste per l'automatica estinzione della controversia, in quanto:

1) 5.000.000 è uguale a (0,6 × 10.000.000) - (0,25 × 4.000.000) = 6.000.000 - 1.000.000 = 5.000.000

2) 5.000.000 è maggiore di 0,2 × 10.000.000 = 2.000.000

In tal caso il contribuente, operando il versamento di lire 5.000.000, conserva il diritto all'eccedenza detraibile o rimborsabile di lire 20.000.000.

II - <u>È stato notificato avviso di accertamento o di rettifica di una dichiarazione a credito non recante "imposta dovuta" (nell'anno di competenza)</u>:

Posto che:

a1 = eccedenza risultante dalla dichiarazione originaria;

b1 = minor credito e imposta a debito accertati dall'ufficio;

c1 = minor credito indicato nella dichiarazione integrativa.

La condizione prevista per l'automatica estinzione della controversia è che:

c1 maggiore o uguale 0,6b1

A - Pertanto se: a1 = 20.000.000
b1 = 5.000.000 minor credito
c1 = 3.000.000

si verifica l'estinzione della controversia in quanto:

3.000.000 = 0,6 × 5.000.000

In tal caso il contribuente, operando il versamento di lire 3.000.000, conserva il diritto all'eccedenza detraibile o rimborsabile di lire 20.000.000.

B - Se: a1 = 20.000.000
b1 = 25.000.000 { 20.000.000 credito annullato; 5.000.000 imposta accertata a debito }
c1 = 15.000.000

si verifica l'estinzione della controversia in quanto:

15.000.000 = 0,6 × 25.000.000

In tal caso il contribuente, operando il versamento di lire 15.000.000, conserva il diritto all'eccedenza detraibile o rimborsabile di lire 20.000.000.

III - È stato notificato avviso di accertamento a causa della omissione della dichiarazione

Posto che:

a2 = imposta accertata dall'ufficio;

b2 = imposta risultante dalla dichiarazione integrativa:

la condizione prevista per l'automatica estinzione della controversia si verifica qualora b2 sia maggiore o uguale a 0,7 di a2.

Pertanto se:

A - a2 = 15.000.000

b2 = 10.500.000

si verifica l'estinzione della controversia in quanto:

10.500.000 = 0,7 × 15.000.000

B - Se :

a2 = 15.000.000

b2 = 10.000.000

essendo

10.000.000 minore 0,7 × 15.000.000

la controversia non si estingue ma prosegue limitatamente all'importo

15.000.000 - 10.000.000 = 5.000.000

Può verificarsi talvolta che la rettifica operata dall'Ufficio non si riferisca all'insieme delle operazioni attive e passive poste in essere nel periodo di imposta, ma esclusivamente ad una o più operazioni per le quali - ad esempio attraverso i controlli incrociati - si sono rilevate violazioni.

In tal caso si possono verificare due distinte ipotesi:

a) il contribuente al quale è stato notificato l'avviso di rettifica non è in grado - attraverso gli elementi contenuti nell'avviso stesso - di stabilire se si tratti di verifica globale o parziale. In questo caso egli può avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo in esame e pertanto, se opera i versamenti previsti dal primo comma, preclude all'ufficio la possibilità di effettuare altri accertamenti per il medesimo periodo d'imposta.

b) il contribuente è in grado di stabilire, attraverso gli elementi contenuti nell'avviso di rettifica, che la rettifica stessa è stata operata a seguito di verifica parziale.

In questo caso egli può:

- avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo 26 in esame per i periodi di imposta per i quali sono scaduti i termini di decadenza entro i quali l'Ufficio può espletare le azioni di rettifica (1973, 1974, 1975 e 1976);
- avvalersi delle disposizioni contenute nei successivi articoli 27 e 28, e in quest'ultimo caso definire automaticamente l'imposta, per i periodi per i quali non sono ancora scaduti i termini suddetti (1977, 1978, 1979, 1980 e 1981).

È appena il caso di far presente che l'estinzione della controversia per effetto dell'applicazione del primo comma dell'articolo in esame ha il significato, in analogia a quanto previsto per l'imposizione diretta, di definizione automatica ai fini della concessione dell'amnistia di cui al D.P.R. 9 agosto 1982, n. 525.

27 - *Ammissibilità di accertamenti successivi alla presentazione della dichiarazione integrativa (art. 27)*

Per i periodi di imposta per i quali l'Ufficio I.V.A. non abbia notificato avviso di notifica o di accertamento induttivo entro il giorno precedente la data di presentazione della dichiarazione integrativa, il contribuente ha la possibilità di presentare la dichiarazione stessa lasciando aperto il rapporto tributario con l'ufficio, ovvero definendolo in via automatica secondo le disposizioni contenute nel successivo art. 28.

Nel primo caso gli uffici provvedono al controlli ed agli accertamenti delle dichiarazioni originarie e di quelle integrative con i criteri e le modalità indicate dai decreti ministeriali con i quali vengono fissati i programmi annuali di accertamento in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 51, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 come integrato dall'art. 6 della legge 24 aprile 1980, n. 146.

Va evidenziato al riguardo che, qualora il contribuente abbia presentato una o più dichiarazioni originarie ad un ufficio e poi, per effetto di un trasferimento del domicilio fiscale abbia presentato la dichiarazione integrativa ad altro Ufficio I.V.A. in base alle disposizioni dell'art. 30, primo comma, del decreto in esame, la competenza ad effettuare i controlli e gli

accertamenti spetta sempre all'ufficio competente a ricevere le dichiarazioni originarie, il quale sarà informato dei contenuti della dichiarazione integrativa attraverso il Centro informativo.

Se l'Ufficio I.V.A. procede all'accertamento possono determinarsi - per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo in esame - le seguenti situazioni:

- Dichiarazione originaria a debito

a) la rettifica non è ammessa qualora il maggior ammontare dell'imposta accertata, rispetto a quella dovuta in base alla dichiarazione originaria ed a quella indicata nella dichiarazione integrativa, sia inferiore od uguale all'ammontare risultante dalla somma del dieci per cento dell'imposta indicata nell'originaria dichiarazione e del cinquanta per cento di quella risultante dalla dichiarazione integrativa.

b) la rettifica è ammessa se il maggior ammontare dell'imposta accertata, rispetto a quella dovuta risultante dalla dichiarazione originaria e da quella integrativa, supera l'ammontare risultante dalla somma del dieci per cento dell'imposta indicata nell'originaria dichiarazione e del cinquanta per cento di quella risultante dalla dichiarazione integrativa. In quest'ultimo caso:

1 - se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa è pari o superiore al dieci per cento di quella indicata nell'originaria dichiarazione, la maggiore imposta dovuta a seguito dell'accertamento è ridolta di una franchigia costituita dalla somma del dieci per cento dell'importo indicato nell'originaria dichiarazione e del cinquanta per cento di quella risultante dalla dichiarazione integrativa.

2 - se l'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa è inferiore al dieci per cento di quella indicata nell'originaria dichiarazione sarà interamente dovuta la maggior imposta determinata a seguito dell'accertamento.

II - Dichiarazione originaria a credito

Se a seguito dell'accertamento risulti una minore eccedenza ed, eventualmente, una imposta a debito rispetto a quanto indicato complessivamente nella dichiarazione originaria e in quella integrativa, l'ufficio dovrà ridurre la minore eccedenza e l'eventuale imposta accertata di un ammontare (franchigia) pari al cinquanta per cento dell'imposta da versare in base alla dichiarazione integrativa.

III - Dichiarazione originaria omessa

L'accertamento dell'ufficio è ammesso a condizione che la maggior imposta risultante a seguito dell'accertamento superi di almeno il 50 per cento quella indicata con la dichiarazione integrativa.

La disposizione contenuta nell'ultima parte dell'articolo in esame consente ai contribuenti che si oppongono agli accertamenti effettuati dall'ufficio di proporre ricorso alla Commissione tributaria di primo grado senza operare il pagamento di un terzo della maggiore imposta accertata dall'ufficio stesso, come prevede l'articolo 60, secondo comma, n. 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

La riscossione progressiva del tributo - in costanza di giudizio - inizia quindi in occasione della presentazione del ricorso alla Commissione tributaria di secondo grado, con il versamento della imposta o della maggiore imposta fino alla concorrenza della metà dell'ammontare accertato dalla Commissione di primo grado.

Valgano a chiarire le disposizioni in argomento i seguenti esempi.

I - È stata presentata una dichiarazione originaria a debito

Posto che:

a = imposta dovuta in base alla dichiarazione originaria;

b = imposta indicata nella dichiarazione integrativa;

c = maggior ammontare dell'imposta accertabile rispetto ad a + b

A - se a = 20.000.000

b = 5.000.000

c = 4.000.000

non è soddisfatta la condizione che rende ammissibile l'accertamento, e cioè:

c maggiore 0,10a + 0,5b

Infatti:

4.000.000 è minore di (0,10 × 20.000.000) + (0,5 × 5.000.000) = 2.000.000 + 2.500.000 = 4.500.000

Pertanto, l'imposta resta definita per l'ammontare complessivo di lire 25.000.000.

B - se a = 20.000.000
b = 5.000.000
c = 6.000.000

è soddisfatta la condizione:

c maggiore 0,10a + 0,5b

che rende ammissibile l'accertamento, in quanto:

6.000.000 è maggiore di (0,10 × 20.000.000) + (0,5 × 5.000.000) = 2.000.000 + 2.500.000 = 4.500.000

Peraltro, si verifica l'ulteriore condizione

b maggiore 0,10a

per cui l'imposta dovuta a seguito della notifica dell'avviso di rettifica sarà data dalla differenza:

c - (0,10a + 0,5b)

e cioè:

6.000.000 - (2.000.000 + 2.500.000) = 1.500.000

C - se a = 20.000.000
b = 1.500.000
c = 6.000.000

è soddisfatta la condizione:

c maggiore 0,10a + 0,5b

che rende ammissibile l'accertamento, ma l'imposta dovuta è in questo caso 6.000.000 in quanto non si verifica l'ulteriore condizione:

b maggiore o uguale 0,10a

per la concessione della franchigia.

II - È stata presentata una dichiarazione originaria a credito

Posto:

a1 = eccedenza risultante dalla dichiarazione originaria;

b1 = minor credito indicato nella dichiarazione integrativa;

c1 = minor credito ed eventuale imposta a debito accertati dall'ufficio;

la rettifica è ammessa qualora:

c1 maggiore 0,5b1

A - se a1 = 20.000.000
b1 = 5.000.000
c1 = 6.000.000 minor credito

il credito originario di lire 20.000.000 sarà ridotto, a seguito della rettifica operata dall'ufficio, di un importo pari a lire:

6.000.000 - 0,5 × 5.000.000 = 3.500.000

Detto importo dovrà essere versato dal contribuente qualora l'eccedenza risultante dalla dichiarazione originaria sia stata computata in detrazione nell'anno successivo ovvero ne sia già stato ottenuto il rimborso. Nel caso invece di rimborso richiesto ma non ancora effettuato, l'ufficio potrà procedere alla compensazione restituendo al contribuente, anzichè lire 20.000.000, la somma di lire

20.000.000 - 3.500.000 = 16.500.000

senza richiedere alcun versamento.

B - se a1 = 5.000.000
b1 = 4.000.000
c1 = 3.000.000 { 1.000.000 minor credito; 2.000.000 imposta dovuta a debito }

il credito originario di lire 5.000.000 sarà ridotto, a seguito della rettifica operata dall'ufficio, di un importo pari a lire:

3.000.000 - 0,5 × 4.000.000 = 1.000.000

28 - *Definizione automatica (art. 28)*

L'art. 28 fissa le modalità per definire automaticamente l'imposta, consistenti nell'applicazione di determinate percentuali sia all'imposta relativa alle operazioni imponibili, sia a quella detraibile.

La definizione automatica, alle condizioni piú avanti illustrate, compete per le dichiarazioni annuali a debito, per quelle a credito con richiesta di rimborso parziale o totale nonchè per quelle a credito con richiesta di computazione dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo ad eccezione, per queste ultime, di quelle relative all'anno 1981 con richiesta di computazione dell'intera eccedenza in detrazione nell'anno 1982, per le

quali il quarto comma dell'art. 28 prevede una particolare disciplina di definizione.

La possibilità di definire automaticamente l'imposta è subordinata alle seguenti condizioni:

a) per ciascuno dei periodi per i quali si richiede la definizione automatica non deve essere stato notificato avviso di rettifica o di accertamento induttivo. È ammessa invece la definizione automatica per i periodi di imposta per i quali i contribuenti, avendo commesso unicamente infrazioni formali, hanno avuto notificato gli avvisi di irrogazione di sanzione;

b) la definizione deve riguardare tutti i periodi di imposta per i quali il termine per la presentazione della dichiarazione è scaduto il 5 marzo 1982 e, cioè, gli anni 1977, 1978, 1979, 1980 e 1981 per i quali non è ancora scaduto il termine di decadenza di cui all'art. 57 del decreto n. 633/72. Per effetto dell'ultimo comma dell'art. 28, il contribuente deve altresì applicare la definizione automatica per l'anno 1976, qualora la dichiarazione relativa a detto anno sia stata presentata oltre il 31 agosto 1980 - data sino alla quale le dichiarazioni tardive devono essere considerate valide per effetto della disposizione contenuta nell'art. 5, primo comma, della legge 22 dicembre 1980, n. 882 - ma comunque anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 429, e cioè entro il 13 luglio 1982.

Peraltro, per i periodi di imposta per i quali sia scaduto il termine per l'accertamento, la dichiarazione integrativa è ammessa, se il contribuente ne abbia interesse, per il conseguimento dei benefici previsti dal decreto di amnistia;

c) la richiesta di definizione deve riguardare, a pena di nullità, tutti i periodi di imposta di cui al punto b) per i quali sia stata presentata la relativa dichiarazione annuale; ne consegue che non è consentita la definizione automatica per gli anni relativamente ai quali, entro il 13 luglio 1982, non sia stata presentata la relativa dichiarazione annuale;

d) la maggiore imposta risultante per ciascun periodo di imposta non deve essere inferiore a lire 200.000.

Al riguardo va precisato che la definizione automatica comporta comunque un versamento, con il limite anzidetto, ancorchè la definizione riguardi annualità chiuse a credito con riporto dell'eccedenza nell'anno successivo ovvero con richiesta di rimborso, anche se non ancora conseguito. Restano quindi fermi gli importi del credito o del rimborso indicati nella originaria dichiarazione.

Esempio

1977 dichiarazione presentata con accertamento notificato
1978 dichiarazione presentata con accertamento notificato
1979 dichiarazione presentata
1980 dichiarazione presentata
1981 dichiarazione presentata

In questo caso il contribuente, per usufruire della definizione automatica, deve richiedere la definizione per i tre anni di imposta 1979, 1980 e 1981, mentre per i residui anni (1977 e 1978) può avvalersi delle disposizioni di cui agli artt. 25 o 26.

Esempio

1977 dichiarazione presentata
1978 dichiarazione presentata
1979 dichiarazione omessa
1980 dichiarazione presentata
1981 dichiarazione presentata

In questo caso il contribuente deve definire gli anni 1977, 1978, 1980 e 1981, mentre per l'anno 1979, essendo preclusa la definizione automatica, può presentare dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 25.

Sussistendo le condizioni sopra elencate, l'importo da versare per ciascun periodo di imposta deve essere pari alla somma del 2 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili e del 2 per cento dell'imposta detraibile nel medesimo periodo.

È opportuno ribadire che per "imposta detraibile" va intesa quella ammessa in detrazione ai sensi degli artt. 19 e 19 bis aumentata dall'eventuale importo dell'I.G.E. di cui agli artt. 77, 82 e 83 del decreto n. 633/72 e dell'imposta di fabbricazione sui filati di cui all'art. 87 dello stesso decreto, nonchè della maggiore detrazione di cui all'art. 18 della legge 12 agosto 1977, n. 675 e successive modificazioni.

Le suddette percentuali sono elevate al 4 per cento nel caso in cui il contribuente abbia realizzato, nell'anno precedente a quello del quale viene chiesta la definizione automatica, un volume d'affari che abbia compor-

tato l'applicazione delle semplificazioni previste per i contribuenti minori dall'art. 33 del citato decreto n. 633/1972.

In particolare, l'applicazione delle percentuali nella misura del 2 per cento avrà luogo nei casi seguenti:

- anno 1976 se nell'anno 1975 è stato dichiarato un volume d'affari superiore a L. 120 milioni;
- anno 1977 se nell'anno 1976 è stato dichiarato un volume d'affari superiore a L. 180 milioni;
- anno 1978 se nell'anno 1977 è stato dichiarato un volume d'affari superiore a L. 360 milioni;
- anno 1979 se nell'anno 1978 è stato dichiarato un volume d'affari superiore a L. 360 milioni;
- anno 1980 se nell'anno 1979 è stato dichiarato un volume d'affari superiore a L. 480 milioni;
- anno 1981 se nell'anno 1980 è stato dichiarato un volume d'affari superiore a L. 480 milioni.

Nel caso in cui non siano stati superati i limiti sopra indicati dovranno invece essere applicate le percentuali del 4 per cento semprechè, beninteso, il contribuente nell'anno di competenza si sia avvalso delle semplificazioni di cui al citato articolo 33.

Come si è già accennato, qualora attraverso l'applicazione delle predette percentuali all'imposta relativa alle operazioni imponibili ed all'imposta detraibile si determini un'ammontare inferiore a lire 200.000, i contribuenti devono in ogni caso operare il versamento di almeno lire 200.000 per ogni periodo di imposta.

Questa ipotesi si verifica, tra l'altro, per i contribuenti a regime forfettario che hanno presentato la dichiarazione originaria sul modello I.V.A. 11 bis.

Parimenti, i contribuenti che non hanno evidenziato nella dichiarazione originaria alcun ammontare di imposta relativa alle operazioni imponibili nè alcun ammontare di imposta detraibile in quanto hanno effettuato soltanto operazioni non imponibili o esenti, possono fruire della definizione automatica operando il versamento di almeno lire 200.000 per periodo di imposta.

Come già precisato, il quarto comma dell'articolo in esame prevede una particolare disciplina per la definizione automatica della dichiarazione a credito relativa all'anno 1981 con richiesta di computazione dell'intera eccedenza di imposta in detrazione nell'anno successivo.

Al riguardo si chiarisce che, qualora il contribuente abbia chiesto la computazione della eccedenza di imposta - evidenziata quale risultato finale della dichiarazione - in detrazione nell'anno successivo, ma abbia richiesto rimborsi infrannuali, non torna applicabile il quarto comma dell'art. 28 in quanto il credito evidenziato non può considerarsi quale "intera eccedenza" del periodo di imposta considerato.

Nell'ipotesi di cui al citato quarto comma, la definizione è ammessa per l'anno 1981, e per gli anni immediatamente precedenti per i quali è stata analogamente presentata la dichiarazione a credito con richiesta di computazione dell'intera eccedenza nell'anno successivo, a condizione che il contribuente, in sede di dichiarazione integrativa, rinunzi all'eventuale residuo credito risultante dall'applicazione delle percentuali sopra esposte.

L'importo risultante dall'applicazione delle dette percentuali non deve essere, comunque, inferiore a lire 200.000 per periodo di imposta, con ciò realizzandosi indirettamente anche la condizione posta dall'ultima parte del quarto comma dell'art. 28.

Se la somma degli importi risultante per ciascun periodo è superiore al credito evidenziato nella dichiarazione 1981, va versata la differenza; in caso contrario, il contribuente deve rinunciare al credito residuo.

Esempio	2% o 4%	maggior imposta dovuta
1977 dichiarazione a debito	80.000	200.000
1978 dichiarazione a debito	250.000	250.000
1979 dichiarazione a credito	180.000	200.000
1980 dichiarazione a credito	300.000	300.000
1981 dichiarazione a credito	400.000	400.000
		1.350.000

Credito risultante dalla dichiarazione annuale 1981 lire 2.000.000, richiesto in computazione nell'anno successivo.

Il contribuente, se non intende avvalersi della definizione di cui al quarto comma dell'art. 28 con rinuncia al credito residuo, può definire au-

tomaticamente soltanto gli anni 1977 e 1978 con un versamento di lire 450.000.

Se, invece, intende usufruire della definizione automatica anche per gli anni risultanti a credito, deve rinunciare al credito residuo di lire 650.000, risultante dalla differenza tra il credito dell'anno 1981 (lire 2.000.000) e l'intera maggior imposta dovuta (lire 1.350.000).

Nell'ipotesi che il credito 1981 fosse stato di lire 1.000.000, il contribuente avrebbe dovuto versare lire 350.000 (differenza tra 1.350.000 e 1.000.000).

Se per alcuni anni sono stati notificati avvisi di accertamento, l'obbligo di cui al terzo comma dell'art. 28 non può estendersi ai detti anni, per i quali il contribuente ha facoltà di avvalersi delle disposizioni di cui agli articoli 25 o 26.

Va, inoltre, precisato che, nell'ipotesi di cui al quarto comma dell'art. 28, ai fini della determinazione del credito residuo, non si devono compensare con il credito dell'anno 1981 le eventuali somme da versare per la definizione degli anni con accertamento, somme che devono essere comunque versate.

<u>Esempio</u>

1977 dichiarazione con accertamento	non definita	
1978 dichiarazione con accertamento	300.000	
1979 dichiarazione a credito senza accertamento		250.000
1980 dichiarazione a credito senza accertamento		280.000
1981 dichiarazione a credito senza accertamento		330.000
		860.000

Credito dell'anno 1981 lire 1.000.000 richiesto in computazione nell'anno successivo.

In questo caso il contribuente, relativamente agli anni con accertamento, definisce soltanto l'anno 1978 e deve versare la somma di lire 300.000.

Il credito residuo al quale deve rinunciare è pari a lire 140.000 (1.000.000 - 860.000).

29 - <u>*Inapplicabilità delle sanzioni amministrative (art. 29)*</u>

L'articolo in esame prevede le diverse conseguenze che possono derivare, sotto il profilo sanzionatorio, a seguito della presentazione della dichiarazione integrativa.

In particolare, si osserva che:

I - se l'imposta resta definita per l'ammontare indicato nella dichiarazione integrativa, non si rendono applicabili le sanzioni amministrative previsto dal titolo terzo del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, quelle previste dal D.P.R.6 ottobre 1978, n. 627 concernente l'introduzione dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti, quelle previste dalla legge 10 maggio 1976, n. 249 in materia di obbligo del rilascio della ricevuta fiscale da parte di determinate categorie di contribuenti, nonchè gli interessi di mora.

Stante la evidente connessione tra la definizione dell'imposta e l'abbandono delle penalità, si precisa che le sanzioni previste dal D.P.R. n. 627/1978 e dalla legge n. 249/1976 si rendono inapplicabili unicamente nei confronti dei contribuenti che hanno presentato la dichiarazione integrativa.

Esempi in cui si verificano ipotesi di inapplicabilità delle sanzioni sono quelli già illustrati ai punti Ia, Ic, IIa, IIb, IIIa del paragrafo 26 (concernente l'articolo 26) ed al punto Ia del paragrafo 27 (concernente l'articolo 27). La inapplicabilità delle sanzioni si ha inoltre in tutti i casi in cui si realizza la definizione automatica di cui all'art. 28.

II - Qualora l'imposta non resti definita con la dichiarazione integrativa, è prevista, in presenza di determinate condizioni, una particolare mitigazione delle sanzioni consistente nell'abbandono di tutte le sanzioni indicate nel primo comma dell'articolo in esame, ad eccezione di quelle contemplate dagli articoli 43 e 44 del D.P.R. n. 633 che andranno commisurate a specifici ammontari, indicati nel secondo comma dell'articolo.

In particolare, nell'ipotesi disciplinata dall'articolo 26, secondo comma, la condizione necessaria per usufruire delle mitigazioni testè citate è che nella dichiarazione integrativa sia stata indicata una imposta non inferiore (quindi maggiore o uguale) al 10 per cento dell'imposta o della maggiore imposta accertata dall'ufficio, e la base di commisura

zione delle sanzioni è data dalla differenza tra l'imposta o la maggiore imposta accertata e quella risultante dalla dichiarazione integrativa.

Nell'ipotesi di cui all'art. 27, invece, la mitigazione torna applicabile se dalla dichiarazione integrativa risulta un'imposta non inferiore (quindi maggiore o uguale) al 10 per cento di quella indicata, a debito o a credito, nella dichiarazione originaria e la base di commisurazione delle sanzioni è data dalla differenza tra l'imposta determinata dall'ufficio e quella cumulativamente dichiarata, aumentata della franchigia, (corrispondente alla imposta o maggiore imposta determinata dall'ufficio al netto della franchigia).

Esempi in cui si verificano le condizioni per l'applicazione delle sanzioni con le mitigazioni sopra indicate sono quelli riportati ai punti IB, IIIB del paragrafo 26 (concernente l'art. 26) ed ai punti IB, IIA e IIB del paragrafo 27 (concernente l'art. 27), nei quali le sanzioni devono essere commisurate ai seguenti ammontari di imposta:

		maggior imposta accertata		imposta integrata		base di commisurazione
1) - Art. 26:	IB:	15.000.000	-	3.000.000	=	12.000.000
	IIIB:	15.000.000	-	10.000.000	=	5.000.000

		maggior imposta accertata		franchigia		base di commisurazione
2) - Art. 27:	IB:	6.000.000	-	(2.000.000 + 2.500.000)	=	1.500.000
	IIA:	6.000.000	-	2.500.000	=	3.500.000
	IIB:	3.000.000	-	2.000.000	=	1.000.000

III - Qualora non ricorrano le condizioni previste nel precedente punto secondo, restano ferme le sanzioni indicate al primo comma dell'articolo in esame.

Per quanto riguarda la base alla quale commisurare le sanzioni stesse, si segnala che, nella ipotesi di cui all'art. 26, secondo comma, è in ogni caso costituita dalla differenza tra l'imposta o la maggior imposta accertata e quella risultante dalla dichiarazione integrativa, mentre nelle ipotesi di cui all'art. 27 è data dalla differenza tra l'imposta accertata e quella cumulativamente dichiarata dal contribuente (dichiarazione originaria + dichiarazione integrativa) senza alcuna applicazione di franchigia.

È appena il caso di precisare che le disposizioni agevolative in esame comportano la inapplicabilità delle sanzioni ovvero la loro riduzione come sopra precisato, ma che resta comunque dovuta l'imposta risultante dalle dichiarazioni originarie, che a suo tempo non fosse stata versata.

30 - *Contenuto e modalità di presentazione delle dichiarazioni integrative (art. 30)*

La dichiarazione integrativa deve essere unica per tutti i periodi di imposta per i quali il contribuente intende avvalersi delle norme per la definizione delle pendenze in materia di imposta sul valore aggiunto, ad eccezione delle sottoindicate ipotesi:

- Contribuenti che esercitano più attività

  Nel caso di contribuenti che esercitano più attività ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 633/72, deve essere presentata una dichiarazione integrativa per ciascun numero di partita I.V.A. utilizzato dal soggetto per l'attività separata per la quale intende effettuare integrazione; per il numero di partita I.V.A. attualmente utilizzato dal contribuente, dopo l'unificazione prevista dal 1° gennaio 1981, la dichiarazione integrativa deve riferirsi a tutti i periodi compreso il 1981, in cui detto numero è stato utilizzato e per i quali il contribuente intende effettuare l'integrazione.

- Incorporazioni

  Deve essere presentata dal soggetto incorporante una dichiarazione integrativa per ciascun soggetto precedente l'incorporazione, per il quale si intende effettuare l'integrazione.

  Per i soggetti incorporati le dichiarazioni possono riferirsi ai soli periodi d'imposta precedenti quello in cui è avvenuta l'incorporazione, mentre per il soggetto incorporante la dichiarazione integrativa può riferirsi anche all'anno di incorporazione ed a periodi d'imposta successivi.

- Fusioni

  Deve essere presentata dal soggetto risultante dalla fusione una dichiarazione per ciascun soggetto precedente la fusione per il quale si intende effettuare l'integrazione; dette dichiarazioni possono riferirsi fino all'anno precedente quello della fusione.

  Il soggetto risultante dalla fusione può presentare una propria dichiarazione integrativa che può riferirsi all'anno della fusione e a quelli successivi.

- Società controllate e controllanti

  Le società appartenenti ad un unico gruppo, che hanno optato per le liquidazioni cumulative dell'imposta (art. 73 D.P.R. 633/72 e successive modifiche), qualora intendano effettuare l'integrazione devono presentare le dichiarazioni integrative ciascuna per proprio conto e relativamente alla propria imposta.

Le dichiarazioni integrative devono essere presentate all'Ufficio I.V.A. nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente alla data di presentazione delle dichiarazioni stesse. Ai fini della individuazione del domicilio fiscale valgono le disposizioni di cui all'art. 40, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

In caso di cessazione di attività l'Ufficio competente è quello al quale è stata presentata l'ultima dichiarazione annuale.

Nella dichiarazione integrativa devono essere indicati:

1) l'ufficio o gli uffici ai quali il contribuente ha presentato o, in caso di omissione, avrebbe dovuto presentare, le dichiarazioni annuali omesse, relativamente ai periodi d'imposta per i quali intende beneficiare delle disposizioni agevolative;
2) l'ammontare della maggiore imposta che si riconosce dovuta, o della minor eccedenza che si riconosce spettante, per ciascuno dei periodi di imposta compresi nella dichiarazione integrativa per i quali sia stata a suo tempo presentata la dichiarazione originaria;

3) l'ammontare dell'imposta che si riconosce dovuta per ciascuno dei periodi di imposta compresi nella dichiarazione integrativa per i quali sia stata omessa la dichiarazione originaria;
4) l'importo complessivo degli ammontari di cui ai precedenti numeri 2 e 3.

Nei casi in cui si verifichi la estinzione della controversia, per effetto dell'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 26, primo comma, del decreto in esame, il contribuente che abbia effettuato i versamenti di imposta a titolo provvisorio di cui all'art. 60, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, può detrarre gli ammontari relativi dall'importo complessivo sopra indicato a condizione che alleghi l'originale o la fotocopia della quietanza rilasciatagli dall'Ufficio I.V.A..

In tal caso l'Ufficio avrà cura di accertare la validità della quietanza allegata attraverso l'esame degli atti in suo possesso.

Se per effetto della operata compensazione si determina una eccedenza di imposta a favore dei contribuenti, questi potranno ottenere il rimborso previa presentazione di apposita richiesta all'Ufficio I.V.A..

Gli altri versamenti di imposte che i contribuenti abbiano effettuato a titolo provvisorio al di fuori della ipotesi di cui all'art. 60, secondo comma, sopra citato, non possono essere detratti dall'ammontare complessivo di cui al punto 4) ma dovranno anch'essi formare oggetto di apposita richiesta di rimborso da presentare all'Ufficio I.V.A. competente.

5) Gli altri dati ed elementi richiesti nel modello di dichiarazione integrativa.

Se l'importo complessivo di cui al punto 4) non è superiore a lire cinquecentomila, deve essere versato in unica soluzione nel periodo corrente tra il 10 e il 30 novembre 1982.

Qualora invece l'importo complessivo sia superiore a lire cinquecentomila, il contribuente può avvalersi, per il combinato disposto degli artt. 20, ultimo comma e 30, terzo comma, del decreto in argomento, di tre diversi sistemi di pagamento, e cioè:

1 - Versamento in unica soluzione nel periodo 10 - 30 novembre 1982.

In tal caso il contribuente può ridurre l'importo delle imposte dovute del 5 per cento e quindi, in definitiva, versare un ammontare pari a 0,95 di quanto risulta dalla dichiarazione integrativa.

2 - Versamento in tre rate di uguale ammontare, nei seguenti periodi:
- dal 10 al 30 novembre 1982;
- dal 10 al 31 marzo 1983;
- dal 10 al 31 luglio 1983.

3 - Versamento in sei rate di uguale ammontare nei seguenti periodi:
- dal 10 al 30 novembre 1982;
- dal 10 al 31 marzo 1983;
- dal 10 al 31 luglio 1983;
- dal 10 al 30 novembre 1983;
- dal 10 al 29 febbraio 1984;
- dal 10 al 31 maggio 1984.

In tal caso il versamento deve essere gravato dagli interessi, calcolati ad un tasso pari al saggio ufficiale di sconto corrente alla data di entrata in vigore della legge 7 agosto 1982, n. 516, maggiorato dell'interesse legale (18% + 5% = 23%).

In pratica l'ammontare di ogni rata comprensiva degli interessi (montante) deve essere determinato applicando all'imposta risultante dalla dichiarazione integrativa il coefficente 0,1843, come precisato nel decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 20, ultimo comma, del decreto in argomento.

Si richiama l'attenzione degli uffici sul fatto che l'obbligo di versamento riguarda non soltanto l'imposta o la maggiore imposta che si riconosce dovuta ma anche il minor credito riconosciuto, come si desume dal combinato disposto dei commi secondo e terzo dell'articolo in esame.

I versamenti devono essere effettuati mediante delega del contribuente ad una azienda di credito, secondo quanto previsto dall'art. 12 della legge 12 novembre 1976, n. 751, osservando le modalità stabilite con l'apposito decreto interministeriale ed utilizzando uno stampato conforme al modello approvato con lo stesso decreto.

In caso di mancato o insufficiente versamento - entro i periodi sopra specificati - dell'imposta, della maggiore imposta o del minor credito riconosciuti con la dichiarazione integrativa, l'ufficio competente a ricevere la dichiarazione stessa procede alla riscossione coattiva, ai sensi dell'art. 62 del D.P.R. n. 633/1972, delle somme non versate o versate in meno, applicando gli interessi di mora in ragione del 18 per cento annuo e la soprat-

tassa pari alla metà delle somme stesse.

I contribuenti che non abbiano presentato la dichiarazione annuale e siano pertanto privi del numero di partita I.V.A. devono presentare per tempo, all'ufficio nella cui circoscrizione hanno l'attuale domicilio fiscale, la dichiarazione di inizio di attività prevista dall'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 al fine di poter inserire detto numero di partita nella dichiarazione integrativa.

Entro il 30 novembre 1982, gli interessati devono provvedere ad annotare in apposita sezione del registro delle fatture emesse ovvero del registro dei corrispettivi:

a) l'ammontare dell'imposta, della maggiore imposta o del minor credito riconosciuti con la dichiarazione integrativa;
b) l'ammontare del versamento eseguito nel periodo 10 novembre - 30 novembre 1982.

I contribuenti che effettuino i versamenti in più rate dovranno inoltre annotare sugli stessi registri - entro le scadenze stabilite per le singole rate - l'ammontare dei versamenti medesimi.

L'annotazione di cui al precedente punto a) deve essere corredata con la data di spedizione o di presentazione della dichiarazione integrativa, mentre le annotazioni relative ai versamenti devono essere corredate con la data ed il numero dell'attestazione di versamento.

CAPITOLO II

Altre tasse e imposte indirette

31 - *Imposte di registro, successione e donazione, ipotecaria e catastale*

L'articolo 31 prevede al primo comma la possibilità di definire le controversie di valutazione relative all'imposta di registro, all'imposta sulle successioni e donazioni nonchè all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, pendenti alla data del 14 luglio 1982, mediante il pagamento - su richiesta del contribuente - dell'imposta corrispondente alla metà del valore accertato o dell'incremento imponibile determinato dall'Ufficio del registro. Prevede, altresì, l'abbandono da parte dell'Amministrazione del diritto di applicare le soprattasse e le pene pecuniarie non ancora corrisposte.

Infine, lo stesso articolo statuisce che in nessun caso è possibile poter definire il rapporto per un valore inferiore a quello dichiarato nell'atto o nella denuncia dal contribuente ovvero risultante da pronuncia non più impugnabile dallo stesso.

Al riguardo, deve, innanzitutto, precisarsi che nel concetto di controversia di valutazione devono comprendersi oltre che le questioni di valutazione estimativa, riguardante cioè la determinazione quantitativa della base imponibile, anche quelle questioni che, seppure non puramente estimative, siano strumentalmente preordinate alla valutazione della suddetta base imponibile.

Devono considerarsi poi pendenti tutte le controversie relative alle suindicate questioni, attualmente all'esame delle competenti Commissioni tributarie o dell'Autorità Giudiziaria, come pure quelle in cui:

a) l'accertamento sia stato notificato prima dell'entrata in vigore del provvedimento, ma il ricorso da parte del contribuente non sia stato prodotto per effetto della sospensione dei termini prevista dal terzo comma, ultima parte dell'art. 32 del decreto in esame;

b) per effetto della sospensione prevista dal citato terzo comma, parte prima, del ripetuto art. 32, pende il termine di impugnativa della decisione della Commissione o della sentenza dell'Autorità Giudiziaria;

c) la decisione della Commissione tributaria non sia stata ancora notificata al contribuente o la sentenza dell'Autorità Giudiziaria sia stata

emessa ma non ancora pubblicata.

Occorre, poi, rilevare che laddove il legislatore si riferisce al "valore accertato dall'Ufficio" deve intendersi quello determinato in relazione a cespiti suscettibili di accertamento di congruità da parte dell'Ufficio stesso, secondo i criteri previsti dalle disposizioni dei decreti presidenziali del 26 ottobre 1972, n. 634 e n. 637.

Conseguentemente, in presenza di atti o denunce contenenti più cespiti di cui alcuni soltanto soggetti a valutazione, l'Ufficio liquiderà l'imposta, ai sensi delle disposizioni del decreto in esame, soltanto sui valori dei cespiti per i quali sia stato notificato l'accertamento di congruità.

Precisati i principi generali concernenti l'applicazione delle norme contenute nel primo comma dell'art. 31, si richiama l'attenzione degli uffici su taluni particolari casi, che potrebbero dar luogo a eventuali perplessità.

1) - Nell'ipotesi in cui l'Ufficio abbia notificato al contribuente, per atti e denunce portanti trasferimenti di immobili, due distinti valori, considerandone la destinazione sia allo stato libero che occupato, l'applicazione delle disposizioni in parola dovrà effettuarsi sul minor valore semprechè la condizione di immobile occupato risulti dimostrata, con documentazione d'allegare all'istanza di definizione.

2) - Qualora il contribuente abbia presentato, anteriormente alla data del 14 luglio 1982, motivata istanza di revisione del valore accertato dall'Ufficio sia con stima diretta che con stima dell'U.T.E. e la revisione risulti, dagli atti dell'Ufficio,già effettuata a tale data ancorchè non notificata al contribuente, la definizione potrà avvenire sulla base del valore revisionato.

Ove però l'Ufficio sia incorso soltanto in un mero errore materiale di trascrizione nell'indicare, nell'avviso di accertamento, l'effettivo valore riferibile all'entità o consistenza del bene trasferito (es. valore dell'intero attribuito, per errore, alla metà, al terzo o al quarto effettivamente trasferito), fermo restando il valore accertato per l'intero, l'ufficio provvederà a correggere l'errore materiale nel quale è incorso e ad applicare il condono sul valore realmente attribuibile al bene trasferito.

3) - Se alla data dell'entrata in vigore del presente provvedimento penda ricorso alla Commissione tributaria di 2° grado ed il contribuente abbia già versato, a tale data, la metà della maggiore imposta, ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 e dell'art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637, qualora venga chiesta l'applicazione delle norme agevolative dovrà tenersi conto dell'imposta già pagata ed eventualmente procedere al rimborso dell'imposta pagata in più.

4) - Nei casi in cui l'avviso di accertamento contenga la rettifica del valore di più cespiti, la definizione dovrà avvenire sulla base del 50 per cento dell'ammontare globale dei cespiti il cui valore sia stato rettificato.

5) - Nel caso in cui la decisione o la sentenza sia stata impugnata dall'Ufficio ma non anche dal contribuente la definizione non potrà essere effettuata per un valore inferiore a quello stabilito nella decisione o sentenza.

6) - Qualora per una medesima successione vengano presentate più dichiarazioni, la definizione, ai sensi delle norme del provvedimento in esame, non potrà essere consentita se non con riferimento a tutte le dichiarazioni presentate per la medesima successione.

Passando poi all'esame delle disposizioni recate dal secondo comma dell'art. 31, si osserva che lo stesso prevede la possibilità per i contribuenti di definire, ai fini delle imposte indicate nel primo comma,i rapporti tributari relativi ad atti pubblici formati e a scritture private autenticate entro il 31 dicembre 1981, a scritture private non autenticate formate entro la stessa data, purchè tutti registrati entro il 20 gennaio 1982, nonchè i rapporti tributari relativi a denuncie e dichiarazioni il cui presupposto di imposta si sia verificato entro il 31 dicembre 1981 e la cui presentazione sia stata effettuata nei termini di legge e comunque non oltre il 30 giugno 1982. Tale definizione è prevista mediante pagamento dell'imposta, liquidata sulla base del valore dichiarato aumentato del 20 per cento, qualora, alla data del 14 luglio 1982, non sia stato ancora notificato avviso di accertamento.

A tali fini, per presupposto di imposta, deve intendersi qualsiasi evento o fatto, verificatosi entro il 31 dicembre 1981, da cui derivi l'obbligo tributario della presentazione di una denuncia o dichiarazione (decesso, consolidazione di usufrutto, verificata condizione, ecc.).

Si richiama l'attenzione degli uffici sulla circostanza che la data del 30 giugno 1982 indicata come termine ultimo di presentazione della denuncia di successione non può in nessun caso essere superata (es. successioni aperte con beneficio di inventario e per le quali sarebbero ancora in corso i termini di presentazione). Peraltro la definizione agevolata è consentita, per le dichiarazioni presentate entro la suddetta data, anche se tardive.

Corre l'obbligo di precisare che:

1) il contribuente potrà richiedere ai fini dell'imposta di *registro* l'applica-

zione del predetto beneficio anche nel caso, in cui nell'atto o nella denuncia non abbia indicato il valore imponibile nè il corrispettivo e l'Ufficio vi abbia direttamente provveduto ai sensi dell'art. 51 del ripetuto decreto n. 634. In tali ipotesi, invero,il valore determinato d'Ufficio tiene luogo ad ogni effetto dell'indicazione di valore omessa dal contribuente;

2)in caso di dichiarazione il cui presupposto d'imposta si sia verificato entro il 31 dicembre 1981 e la cui regolarizzazione ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. 1972/637 sia avvenuta entro il 30 giugno 1982, si potrà procedere alla definizione del rapporto con le norme di cui al secondo comma del provvedimento in trattazione.

Anche per le ipotesi considerate nel secondo comma dell'art. 31 debbono richiamarsi i criteri dettati circa l'assoggettabilità a valutazione dei soli cespiti suscettibili di giudizio di congruità.

Nel quarto comma dell'art. 31, debbono intendersi comprese tutte le altre controversie e violazioni non indicate nel primo comma. Per esse il beneficio resta, però, limitato all'abbandono delle soprattasse e delle pene pecuniarie non ancora corrisposte, a condizione che il contribuente provveda o abbia provveduto al versamento del tributo dovuto e all'adempimento delle formalità che hanno dato origine alla controversia o che presuppongono la commessa violazione.

Devono ritenersi comprese nelle "altre controversie" tutte le questioni di diritto per le quali penda già contestazione o non sia stato dato ancora corso al relativo procedimento contenzioso, per effetto della sospensione dei termini operante dalla data di entrata in vigore del provvedimento in parola.

Va, inoltre, osservato che nel concetto di "altre controversie" non devono ritenersi comprese quelle che abbiano ad oggetto unicamente la debenza degli interessi, in quanto questi ultimi non possono essere considerati tasse o imposte indirette sugli affari.

Quanto alle altre violazioni di cui al quarto comma dell'art. 31 si precisa che nel concetto di violazione devono intendersi comprese tutte le ipotesi in cui, pur non essendovi controversia pendente, si è in presenza dell'inosservanza di una disposizione delle leggi di registro o di successione e donazione.

In via esemplificativa meritano di essere richiamati i casi dell'omessa presentazione di una dichiarazione di successione o anche del mancato versamento dell'imposta nei termini, successivamente alla notifica della liquidazione da parte degli uffici.

È opportuno chiarire che nell'ipotesi di rate scadute per atti di dilazione la soprattassa per tardivo pagamento contestata alla parte può essere abbandonata su istanza del contribuente e può consentirsi il prosieguo della dilazione, previo pagamento della rata scaduta.

Con il quinto comma dell'art. 31 vengono indicate le modalità per la presentazione agli uffici delle domande dirette ad ottenere i benefici di cui ai commi precedenti.

Premesso che, per quanto concerne il settore tributario in esame, la legge non prevede alcun specifico modello per la compilazione delle domande stesse, occorre precisare che gli uffici in presenza di domande prive di alcuno degli elementi da indicare (generalità e domicilio del contribuente, estremi dell'atto, denuncia o dichiarazione, codice fiscale), non possono respingerle, ma debbono chiedere alle parti l'immediata integrazione delle domande con l'indicazione degli elementi stessi, ovvero possono provvedere a desumere tali elementi dagli atti in proprio possesso.

Parimenti, ove il contribuente abbia omesso di allegare, per i casi previsti, i documenti comprovanti l'avvenuto versamento del tributo, deve concedersi un congruo periodo di tempo per provvedervi prima che la domanda sia dichiarata irricevibile.

Qualora il contribuente abbia chiesto di definire, con i benefici della legge in parola, l'imposta di successione e di usufruire altresí della dilazione di pagamento, prevista dall'art. 43 del D.P.R. n. 637, tale ulteriore richiesta non potrà essere accolta in quanto vi osta l'espresso disposto del secondo periodo del comma medesimo. Al riguardo, infatti, giova osservare che la disposizione in parola, statuendo il pagamento delle somme dovute, a seguito dell'applicazione del condono, entro 60 giorni dall'avvenuta liquidazione e notifica della stessa, si pone come norma speciale che deroga dal principio di carattere generale previsto dall'art. 43 citato.

Per quanto attiene ai tributi liquidati dagli uffici, ove il contribuente non provveda al pagamento nel termine tassativo di 60 giorni dalla notifica dell'avvenuta liquidazione, non può ritenersi verificata la decadenza dai benefici della presente legge, ma l'ufficio dovrà dar corso alle normali procedure esecutive previa l'applicazione delle relative soprattasse ed eventuali interessi di mora.

Deve anche richiamarsi l'attenzione sulla norma di cui al penultimo comma dell'articolo in esame secondo cui coloro i quali chiedono la defini-

zione del rapporto in virtù della presente disposizione di legge non sono tenuti a corrispondere gli interessi moratori di cui alla legge 26 gennaio 1961, n. 29 e successive modificazioni. Resta, peraltro, fermo il pagamento degli interessi compensativi previsti dall'art. 43 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637.

Infine, si invitano gli uffici ad attenersi ad alcuni principi di carattere procedurale:

1) Qualora l'accertamento sia stato notificato successivamente al 13 luglio 1982 tale circostanza non preclude l'applicabilità del secondo comma dell'art. 31, che comporta l'aumento del solo 20 per cento del valore dichiarato. Nella fattispecie, infatti, l'avvenuta notifica dell'avviso di accertamento non incide sull'efficacia del richiamato comma, essendo, a tali fini, del tutto ininfluente la notifica di cui sopra.

2) Qualora l'avviso di accertamento sia stato notificato ad uno soltanto dei soggetti passivi d'imposta, la definizione del rapporto potrà avvenire unicamente sulla base del valore ridotto del 50 per cento, a nulla rilevando che la mancata o successiva notifica agli altri condebitori possa ipotizzare, nei riguardi di questi ultimi, la previsione di cui al secondo comma dell'art. 31. In sostanza, nella fattispecie, l'Amministrazione, sia pure nei confronti di uno soltanto dei coobligati, ha provveduto a notificare l'atto di accertamento, con il quale ha rettificato il valore dichiarato dalle parti. La predetta notifica neutralizza, pertanto, la condizione prevista dal secondo comma dell'art. 31, nel senso cioè che "alla data di entrata in vigore del decreto non sia stato notificato avviso di accertamento".

3) Resta inteso che, in armonia con quanto già deciso in altre occasioni in tema di applicazione dell'art. 50 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 e dell'art. 27 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637 relativamente all'adesione all'accertamento, non è indispensabile che la definizione agevolata sia richiesta da entrambe le parti (venditore e acquirente), potendo ciascuna delle suddette agire autonomamente e definire il rapporto debitorio per quanto lo riguarda.

Comunque, qualora il venditore intenda definire, oltre l'INVIM, anche l'imposta di registro, come condebitore solidale, deve farne espressa richiesta nella domanda: la definizione del rapporto nei suo riguardi avrà efficacia anche nei confronti dell'acquirente, condebitore solidale.

4) È opportuno precisare che dal beneficio della riduzione del 50 per cento del valore accertato restano esclusi gli accertamenti comunque definiti alla data di entrata in vigore del provvedimento agevolativo (es. con la sottoscrizione dell'atto di adesione o per decorrenza dei termini di impugnazione).

Tuttavia, in aderenza allo spirito della norma, che contempla nella sua espressione letterale anche "le altre violazioni", va chiarito che ove si rendano applicabili, nella fattispecie, eventuali sanzioni per infedele dichiarazione o ritardato pagamento, queste ultime non possono ritenersi sottratte al beneficio in esame, qualora le parti provvedano o abbiano provveduto a corrispondere i relativi tributi e, comunque, la violazione in parola sia stata commessa prima del 31 dicembre 1981.

5) Per effetto delle norme contenute nel quarto comma dell'art. 31 potranno essere, in particolare, sanate le violazioni per omesso versamento dell'imposta sulle locazioni degli immobili urbani da effettuare ai sensi dell'art. 16 bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, nonchè quelle afferenti l'applicazione dell'imposta speciale (sostitutiva dell'imposta di registro, bollo ecc.) di cui all'art. 15 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601.

Per completezza di argomento, si precisa che sull'imponibile definito ai sensi del primo e secondo comma dell'art. 31 agli effetti dell'imposta di registro, successione e donazione dovranno essere liquidati anche l'imposta ipotecaria di trascrizione (ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635) e i diritti catastali (ai sensi dell'art. 21 del citato D.P.R. n. 635).

Qualora, invece, la pendenza di valutazione dovesse riferirsi unicamente all'imposta ipotecaria e all'imposta catastale, le norme in parola non potranno trovare applicazione, poichè nel primo e secondo comma dell'art. 31 non sono compresi i suddetti tributi. Ovviamente, non è preclusa, per i suindicati tributi, l'applicazione del beneficio di cui al quarto comma dell'art. 31, nelle ipotesi ivi considerate.

In relazione all'art. 32, per quanto concerne i tributi in argomento, si ritiene di dover formulare soltanto le seguenti precisazioni.

1) Una volta prodotta l'istanza di definizione, il contribuente non può, per alcun motivo, esimersi dall'adempiere alla nuova obbligazione tributaria, attesa la irrevocabilità dell'istanza medesima.

2) Sono sospesi tutti i giudizi in corso e tutti i termini di impugnativa, sia a favore dell'Amministrazione che del contribuente, fino al 30 novembre 1982. Sembra opportuno evidenziare che nella accezione di giudizio in corso debba ricomprendersi anche il procedimento di esecuzione; pertanto ove le parti abbiano presentato la domanda stessa, gli uffici dovranno

soprassedere, fino alla suddetta data, ad ogni eventuale azione esecutiva.

3) L'ultimo comma dell'art. 32 prevede, infine, che i termini per l'accertamento, scadenti tra la data di entrata in vigore del provvedimento e il 31 dicembre 1983, sono prorogati a tutto il 31 dicembre 1984.

32 - *Imposta di bollo - Tassa sui contratti di borsa - Imposta sulle assicurazioni.*

Per quanto riguarda le violazioni non accertate relative all'imposta di bollo, la domanda di cui all'art. 31 può essere presentata o spedita a qualsiasi Ufficio del registro entro il termine del 30 novembre 1982.

Alla domanda va allegato l'atto irregolare e, se dovuta, la prova dell'avvenuto versamento dell'imposta. In proposito, poichè l'art. 34 del provvedimento prevede l'istituzione di appositi capitoli cui devono affluire le riscossioni relative alle singole imposte, si ritiene che l'imposta di bollo dovuta ai sensi del richiamato provvedimento sugli atti e documenti emessi in violazione alla legge di bollo, debba essere corrisposta unicamente mediante versamento all'Ufficio del registro, che ne rilascerà quietanza.

L'Ufficio restituirà l'atto all'interessato dopo avervi annotato gli estremi dell'eventuale versamento effettuato precisando che non sono state applicate le penalità in base alla norma citata.

Per quanto attiene alle violazioni non accertate concernenti l'imposta di bollo da corrispondersi in modo virtuale, la domanda deve essere prodotta all'Ufficio del registro al quale è stata o doveva essere presentata la denuncia per la corresponsione del tributo in modo virtuale.

Tutto quanto sopra vale anche per le violazioni relative alla tassa speciale sui contratti di borsa.

Per quanto concerne le violazioni in materia di imposta sulle assicurazioni private e sui contratti di rendita vitalizia, la domanda di cui al più volte citato art. 31 del provvedimento legislativo deve essere rivolta all'Ufficio del registro al quale è stata o doveva essere presentata la denuncia dei premi e accessori e quella di inizio o modifica di attività.

33) - *Tassa di circolazione.*

Per fruire delle agevolazioni in materia di tasse automobilistiche e di abbonamento all'autoradio TV, i contribuenti che non abbiano ancora corrisposto il tributo evaso dovranno provvedere al relativo pagamento, entro il termine del 30 novembre 1982 all'Ufficio registro competente, al quale va pure indirizzata la prescritta domanda.

Coloro, invece, che hanno già versato detti tributi agli uffici A.C.I. o agli uffici postali, dovranno allegare alla menzionata domanda la prova dell'avvenuto pagamento (anche in fotocopia).

Poichè il beneficio riguarda pure la tassa di circolazione delle regioni, gli uffici del registro verseranno alle stesse regioni quanto di loro spettanza,con le consuete modalità. A tale proposito si rammenta che per i processi verbali elevati nel 1981 l'ammontare della tassa di circolazione va ripartita, per effetto dell'art. 4 del D.L. 22 dicembre 1981, n. 787, in ragione di due terzi all'erario e di un terzo alla regione (l'inverso per la Sicilia). Spettano sempre interamente allo Stato la soprattassa DIESEL e, fatta eccezione per quella relativa a veicoli immatricolati in Sicilia, l'addizionale del 5%.

Le modalità innanzi descritte si applicano anche per la definizione delle pendenze relative alle imposte straordinarie sui veicoli a motore, di cui agli articoli 4 e 5 del decreto legge 6 luglio 1974, n. 251, come modificati dalla legge di conversione 14 agosto 1974, n. 346, e all'art. 42 del decreto legge 19 settembre 1976, n. 648, come modificato dalla legge 30 ottobre 1976, n. 730.

34 - *Tasse sulle concessioni governative*

Relativamente alle tasse sulle concessioni governative, nel caso in cui non sia stata accertata l'infrazione ed il contribuente voglia regolarizzare la propria posizione mediante autotassazione, il pagamento deve essere effettuato in modo ordinario, cioè mediante versamento in conto corrente postale intestato all'Ufficio del Registro per le tasse sulle concessioni governative di Roma.

Nella causale deve essere chiaramente indicato che trattasi di pagamento effettuato per ottenere la definizione agevolata specificando l'atto cui si riferisce.

Considerato che l'art. 34 stabilisce che sono istituiti appositi capitoli cui affluiscono le riscossioni, ne consegue che non è possibile effettuare

il pagamento a mezzo "marche".

La domanda di cui al ripetuto art. 31, corredata della prova dell'avvenuto pagamento (anche in fotocopia), deve essere prodotta all'Ufficio del registro competente in base al luogo in cui è stato effettuato il versamento.

Per le tasse sulle concessioni governative dovute sugli abbonamenti alle radiodiffusioni, valgono le istruzioni concernenti le radiodiffusioni medesime.

35 - *Radiodiffusioni.*

In ordine ai canoni di abbonamento dovuti fino al 31 dicembre 1981, l'utente dovrà presentare o spedire nelle forme previste dalla legge la domanda di cui al più volte citato art. 31 all'Ufficio registro che ha in carico la partita se trattasi di radioaudizioni, o all'Ufficio Registro Abbonamenti Radio di Torino se trattasi di televisione. La domanda va corredata della prova dell'avvenuto pagamento (anche in fotocopia) del canone e della relativa tassa di concessione governativa all'uopo corrisposta .

36 - *Imposta sugli spettacoli.*

Per quanto riguarda l'imposta sugli spettacoli e i tributi connessi è utile precisare che l'istanza di definizione va presentata all'Ufficio del registro territorialmente competente.

Tale Ufficio, constatato che il contribuente abbia adempiuto alle formalità prescritte e svolti ove necessario gli opportuni accertamenti, procederà alla liquidazione dei tributi dovuti richiedendone il pagamento all'interessato.

Analoga procedura dovrà essere osservata anche in materia di diritti erariali e degli altri tributi aboliti ai sensi dell'art. 41 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640.

37 - *Imposta sull'incremento di valore degli immobili.*

Per quanto concerne l'imposta sull'incremento del valore degli immobili, deve ritenersi che siano comprese tra le controversie la cui definizione è disciplinata dal primo comma dell'art. 31 quelle che attengono alla definizione dell'incremento imponibile, sia in rapporto ai valori di riferimento del bene che alle spese.

Tanto in virtù della circostanza che la disposizione di cui trattasi fa espresso riferimento, per la liquidazione dell'imposta, all'incremento imponibile determinato dall'ufficio e non ai singoli elementi sui quali lo stesso è calcolato.

Non possono invece considerarsi comprese tra dette controversie, al fine che ne occupa, quelle inerenti esclusivamente alla correzione del valore iniziale operata direttamente dall'ufficio in virtù di quanto disposto dall'art. 19, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, atteso che in tal caso si procede alla mera acquisizione di un valore divenuto già fiscalmente certo ai fini del calcolo dell'incremento imponibile e, pertanto, non più suscettibile di alcuna ulteriore valutazione.

Ciò posto, per quanto in particolare concerne le modalità di definizione del rapporto con l'applicazione del beneficio di cui trattasi, devesi far presente che l'imposta INVIM dovrà essere commisurata all'incremento imponibile, determinato sulla base degli elementi - valore iniziale, finale e spese - risultanti dall'accertamento dell'ufficio, ridotto del 50 per cento.

Da tanto discende che nessuna rilevanza assume per la determinazione dell'incremento medesimo la eventuale riduzione del valore finale di riferimento conseguente alla definizione agevolata di controversie ad esso relative per l'applicazione delle imposte di registro o sulle successioni o donazioni dovute in occasione del verificarsi del medesimo presupposto.

In virtù di tale criterio, la eventuale riduzione del 50 per cento o la maggiorazione del 20 per cento del valore dei beni immobili caduti in successione non esplica alcun effetto per quanto concerne l'applicazione della esenzione dall'imposta INVIM prevista dall'art. 25, primo comma, lett. e) del D.P.R. n. 643 e successive modificazioni.

Nella specie pertanto, ove a seguito dell'accertamento dell'ufficio il valore complesssivo degli immobili caduti in successione sia stato determinato in misura superiore a £. 30.000.000, l'imposta INVIM sarà comunque dovuta anche se il valore, sul quale deve commisurarsi l'imposta di successione, ai sensi del medesimo primo comma dell'art. 31, venga a ridursi ad un importo inferiore.

Analogamente non sarà dovuta l'imposta INVIM qualora il valore di-

chiarato agli effetti dell'imposta di successione in misura inferiore a £. 30.000.000 venga elevato, ai sensi del secondo comma dell'art. 31, ad un importo superiore a detto limite.

Occorre altresì far presente che l'incremento imponibile non potrà comunque essere inferiore a quello risultante dagli elementi dichiarati dal contribuente o dalla decisione di una Commissione Tributaria o da una sentenza dell'Autorità Giudiziaria non più impugnabile dal contribuente medesimo.

Da tanto discende, esemplificando, che, nella seguente situazione:

a) dichiarazione del contribuente:

valore finale		100 milioni
valore iniziale	30 mil.	
spese	20 mil.	50 milioni
	incremento imponibile	50 milioni

b) accertamento dell'Ufficio:

valore finale		200 milioni
valore iniziale	30 mil.	
spese	20 mil.	50 milioni
	incremento imponibile	150 milioni

c) decisione di Commissione Tributaria impugnata dal solo ufficio e non piú impugnabile dal contribuente:

valore finale		150 milioni
valore iniziale	30 mil.	
spese	20 mil.	50 milioni
	incremento imponibile	100 milioni

l'incremento imponibile al quale deve essere commisurata l'imposta per la definizione agevolata della controversia, resta fissato nella misura di £. 100.000.000, pari a quello risultante dagli elementi determinati in base alla decisione della Commissione Tributaria e non su quello, inferiore, di £. 75.000.000 corrispondente all'incremento risultante dall'accertamento dell'ufficio ridotto alla metà. (150 mil. :2).

Per la formazione degli scaglioni di incremento imponibile ai fini della liquidazione della imposta, si assumono il valore iniziale, le eventuali spese ed il periodo di riferimento risultanti dall'accertamento dell'Ufficio, ovvero, nella ipotesi innanzi considerata, dalla decisione della Commissione Tributaria o dall'Autorità Giudiziaria ordinaria.

Per la definizione dei rapporti ai sensi del secondo comma del medesimo articolo 31, l'imposta INVIM dovrà essere commisurata all'incremento imponibile risultante dalla dichiarazione del contribuente maggiorato del 20 per cento.

Pertanto, esemplificando, ove il contribuente abbia indicato nella dichiarazione:

valore finale	100 milioni
valore iniziale	30 milioni
spese	30 milioni
incremento imponibile	40 milioni

dovrà corrispondere l'imposta su un maggior incremento di £. 8.000.000 (= 40 milioni × 20 per cento).

Peraltro, in virtú di quanto previsto dalla medesima disposizione, l'incremento imponibile complessivo sul quale deve corrispondersi l'imposta non deve essere inferiore al 20 per cento del valore finale dichiarato dal contribuente medesimo.

Da tanto discende che, ove il contribuente abbia dichiarato:

valore finale	100 milioni
valore iniziale	65 milioni
spese	30 milioni
incremento imponibile	5 milioni

l'incremento sul quale deve essere commisurata l'imposta, al fine della definizione agevolata di cui trattasi, è pari a 20 milioni di lire (= 100 milioni × 20 per cento) detratto l'incremento risultante dalla dichiarazione (= 5 milioni) e cioè sul maggiore incremento di £. 15.000.000 e non su quello di £. 1.000.000, pari al 20 per cento dell'incremento risultante dalla dichiarazione.

Analogamente, ove dagli elementi dichiarati non risulti alcun incremento imponibile, per la definizione del rapporto dovrà essere corrisposta una imposta INVIM commisurata comunque ad un maggiore incremento pari al 20 per cento del valore finale dichiarato.

Esemplificando, nell'ipotesi in cui dagli elementi dichiarati risulti:

valore finale	100 milioni
valore iniziale	60 milioni
spese	40 milioni
incremento imponibile	0

Il maggior valore sul quale deve essere commisurata l'imposta sarà pari a 20 milioni (= 100 milioni × 20 per cento).

Anche per le fattispecie definite in base al secondo comma l'imposta sarà liquidata assumendo quali elementi per la formazione degli scaglioni d'incremento quelli risultanti dalla dichiarazione del contribuente.

In virtú di quanto espressamente previsto al successivo terzo comma del medesimo art. 31, nel caso di successiva applicazione dell'imposta INVIM, si assume quale valore iniziale,semprechè la controversia sia stata definita secondo le disposizioni anzidette,quello accertato ridotto del 50 per cento, o quello dichiarato maggiorato del 20 per cento agli effetti delle imposte di registro o di successione.

Dovrà peraltro assumersi quale valore iniziale quello corrispondente al valore finale dichiarato o determinato con decisione dell'organo giurisdizionale non più impugnabile dal contribuente, se questi risulti maggiore di quello accertato ridotto della metà, quando a detto valore sia stata commisurata l'imposta di registro o di successione nella definizione agevolata della controversia.

La disposizione di cui al terzo comma non opera invece quando debba assumersi come valore iniziale di riferimento quello finale relativo alla precedente applicazione dell'imposta INVIM per decorso del decennio.

In tal caso, qualora tale rapporto si sia definito sulla base delle disposizioni dettate dal primo o dal secondo comma dell'art. 31, dovrà assumersi come iniziale rispettivamente il valore finale risultante dall'accertamento dell'ufficio o dalla dichiarazione del contribuente senza alcuna riduzione o maggiorazione.

Tanto in relazione sia all'espressa formulazione letterale del terzo comma medesimo che alle particolari modalità di determinazione dell'imposta dovuta che fanno riferimento all'incremento imponibile e non ai singoli elementi in base ai quali lo stesso è calcolato.

Devesi altresí precisare che le disposizioni del primo e del secondo comma interessano tutte le fattispecie imponibili verificatesi successivamente all'entrata in vigore del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 per cui, in concreto, può verificarsi l'ipotesi che sussistano più controversie relative ad applicazioni successive dell'imposta su uno stesso bene immobile la cui definizione condiziona la determinazione del valore iniziale di riferimento.

In proposito, nell'ipotesi in cui (ai fini della determinazione dell'incremento imponibile sul quale deve essere effettuata la riduzione del 50 per cento o l'aumento del 20 per cento, ai sensi del primo e del secondo comma dell'art. 31) penda una vertenza di valutazione sul valore da assumere quale iniziale, l'ufficio debba procedere alla liquidazione dell'imposta sulla base del valore iniziale dichiarato, fermo restando il diritto del contribuente, da esercitare mediante richiesta all'ufficio entro sei mesi dalla data in cui il valore è divenuto definitivo, ai sensi dell'art. 21, secondo comma, del D.P.R. n. 643, alla rideterminazione dell'incremento sulla base del maggior valore che dovesse essere successivamente definito.

Ove la definizione consegua all'applicazione dell'art. 31 in argomento, la richiesta dovrà essere presentata entro sei mesi dalla data di presentazione della domanda di definizione.

Peraltro, qualora il contribuente porti a conoscenza dell'ufficio l'avvenuta presentazione della domanda di definizione agevolata della controversia pendente relativamente al valore da assumere come iniziale ai fini del calcolo dell'incremento imponibile, l'ufficio medesimo potrà senz'altro procedere alla liquidazione dell'incremento sulla base del valore iniziale come innanzi definito, assumendo, ove lo ritenga opportuno, le necessarie informazioni presso l'ufficio competente alla definizione del suddetto valore sull'effettiva presentazione della domanda e sulla sua validità.

Analogamente dovrà procedersi alla rideterminazione dell'incremento imponibile sul quale deve essere operata la riduzione del 50 per cento o la maggiorazione del 20 per cento, qualora, successivamente alla liquidazione, emerga che il valore iniziale sul quale è stato calcolato l'incremento medesimo sia difforme da quello definito in relazione all'acquisto o alla precedente tassazione.

In tale ipotesi l'ufficio o il contribuente, entro i termini di decadenza previsti dalla legge per l'esercizio del rispettivo diritto, potranno richiedere, ai sensi dell'art. 19, secondo comma, del D.P.R. n. 643, rispettivamente la maggiore imposta dovuta o il rimborso di quella eventualmente pagata in eccedenza.

In ordine al disposto di cui al quarto comma del medesimo art. 31,

deve ritenersi che valgono anche per l'imposta INVIM le medesime osservazioni espresse innanzi per gli altri tributi e, cioè, che nelle ipotesi previste dalla norma il beneficio resta limitato all'abbandono delle sole penalità, peraltro subordinato alla condizione che il contribuente istante provveda o abbia provveduto al versamento dell'imposta dovuta e all'adempimento delle formalità omesse.

Al riguardo occorre precisare che nel caso di omessa presentazione della dichiarazione per la quale il termine è scaduto il 31 dicembre 1981 o precedentemente e non sia stato notificato avviso di accertamento alla data di entrata in vigore del decreto-legge in esame, il contribuente, allo scopo di restare esonerato dal pagamento delle soprattasse relative, dovrà procedere oltre che alla presentazione della domanda di cui al successivo quinto comma, anche alla presentazione della dichiarazione omessa entro il medesimo termine del 30 novembre 1982.

In tale ipotesi il versamento dell'imposta dovuta non dovrà essere eseguito dal contribuente entro il termine di presentazione della domanda ma nei termini previsti dal successivo quinto comma, atteso che l'imposta INVIM non può considerarsi ricompresa fra i tributi liquidabili direttamente dal contribuente.

È appena da far presente che nella specie il beneficio attiene esclusivamente alle sanzioni connesse alla mancata presentazione della dichiarazione, per cui l'Amministrazione finanziaria conserva il potere di accertare la congruità e la correttezza degli elementi dichiarati secondo le ordinarie disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643.

L'onere del versamento entro il termine del 30 novembre 1982 dell'imposta dovuta sussiste, invece, per quanto concerne l'abbuono delle sanzioni connesse al mancato pagamento dell'imposta atteso che in tale ipotesi il versamento omesso costituisce direttamente l'oggetto della violazione che deve essere sanata.

In relazione al quinto comma si ricorda, per quanto concerne la liquidazione dell'imposta, che per I rapporti sorti anteriormente alla data di entrata in vigore del D.L. 12 novembre 1979, n. 571, convertito con modificazioni nella legge 12 gennaio 1980, n. 2, si applicano le disposizioni dell'art. 3 del medesimo decreto-legge come innanzi convertito in legge, anche alle fattispecie definite in virtù delle disposizioni dell'art. 31 in esame.

38 - *Modalità di imputazione delle riscossioni*

In ottemperanza al disposto dell'art. 34 del ripetuto decreto è stato istituito nello stato di previsione dell'entrata per l'anno finanziario 1982, il capitolo 1242 del capo VIII Tasse per "entrate derivanti dal condono fiscale in materia di tasse e II.II. sugli Affari" ripartito in 6 articoli.

Pertanto, facendo seguito alla circolare n. 62 del 28 luglio 1982 Div. XVI, diretta agli ispettorati compartimentali tasse con la quale sono state impartite istruzioni, al fine di tenere distinte le riscossioni derivanti dal condono fiscale, si dispone che le suddette entrate siano imputate all'apposito articolo del nuovo capitolo del bilancio di entrata e si elencano, qui di seguito, i codici di tributo che devono essere utilizzati dagli uffici IVA e dagli uffici del registro meccanizzati per le riscossioni in argomento:

UFFICI IVA : CAP. 1242

ART. 1	- imposta sul valore aggiunto	codice 20
	- soprattassa	codice 22
	- interessi maturati anteriormente alla prenotazione	codice 24
	- interessi costituenti carichi diretti del cassiere	codice 63

UFFICI DEL REGISTRO DOTATI DI TERMINALI E DI MACCHINE AUDIT:
CAP. 1242

ART. 1	- imposta sul valore aggiunto	codice 121
ART. 2	- imposta di registro	codice 122
ART. 3	- imposta ipotecaria	codice 123
ART. 4	- imposta sulle successioni e donazioni	codice 124
ART. 5	- diritti catastali e di scritturato	codice 125
ART. 6	- altre tasse e imposte sugli affari	codice 126

I restanti uffici del registro, non meccanizzati, devono operare la stessa distinzione sul registro di classificazione delle entrate (mod. 4) istituendo una apposita colonna per ciascun articolo.

Si precisa altresì che le riscossioni di partite iscritte nell'elenco residui, anche se derivanti dal condono fiscale, devono continuare ad essere imputate agli ordinari capitoli di entrata, sui quali sono state prenotate a suo tempo, fermo restando l'obbligo di digitare la parola "cond" sugli ordini di incasso emessi con i terminali, ovvero il numero 9 quale quarta

cifra per gli uffici dotati di AUDIT.

Per la riduzione, conseguente all'applicazione del condono, dei carichi prenotati verranno seguite le ordinarie procedure, in conformità alle vigenti norme contabili.

Inoltre, le riscossioni relative all'INVIM derivanti dal condono continueranno ad essere imputate ad aziende speciali.

Tuttavia per tenerle distinte gli uffici digiteranno il codice catastale del comune di competenza e la parola "cond" sugli ordini di incasso.

Gli uffici dotati di macchine AUDIT useranno il codice 9608 e quelli non meccanizzati opereranno la distinzione sul registro di classificazione delle entrate (mod. 4).

Infine, premesso che nulla è variato circa la devoluzione alle regioni a statuto speciale delle quote loro spettanti, si avverte che le entrate inerenti al condono fiscale da devolvere alla regione Sicilia, dovranno essere imputate, all'atto della riscossione da parte degli uffici, come quelle spettanti all'erario sul capitolo 1242 usando i codici di tributo appresso indicati:

	Codice
Imposta sul valore aggiunto	121
Imposta di registro	122
Imposta ipotecaria	123

Il Ministro: FORMICA

ALLEGATI

Testo del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, coordinato con la legge di conversione 7 agosto 1982, n. 516.

(pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 226 del 18-8-1982)

(*Omissis*).

D.P.R. 9 agosto 1982, n. 525 - Concessione di amnistia per reati tributari.

(pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 218 del 10-8-1982)

(*Omissis*).

(5240)

ERNESTO LUPO, *direttore*
VINCENZO MARINELLI, *vice direttore*

DINO EGIDIO MARTINA, *redattore*
FRANCESCO NOCITA, *vice redattore*

(3651181/1) Roma - Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato - S.